

République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

ÉCOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de Master en
Sciences de Gestion**

Option : Contrôle de Gestion

Thème :

**La contribution de l'audit interne dans
l'amélioration de la gouvernance d'entreprise**

Etude de cas : La NCA-Rouiba

Elaboré par :

Melle. Laroussi Sihem

Encadré par :

M. Benziadi Djamel

Juin 2017

Dédicaces

Je dédie ce travail :

Aux personnes qui comptent le plus au monde, mes parents, qui m'ont permis de devenir la personne que je suis et qui m'ont toujours soutenu et cru en moi.

À mes frères et mes sœurs, Selma, Hichem, Sarah et Nadjibe, pour leurs encouragements et leur soutien à la poursuite de mes ambitions.

À mes adorables nièces Hadil et Nihed.

À mes très chers amis(es).

À Toute la famille Laroussi et la famille Chérifi.

À ma 2ème famille de l'ESC qui m'a offert le savoir.

À tous ceux dont mon ancre les oublis, mais non pas mon cœur.

Sihem

Remerciements

C'est avec une certaine émotion et beaucoup de sincérité que je voudrais remercier toutes les personnes ayant soutenu et apprécié mon travail.

En tout premier lieu, plus grand merci à Dieu, le tout puissant, de m'avoir donné la force pour dépasser toutes les difficultés.

Mes plus profonds remerciements vont à mes parents. Tout au long de mon cursus, ils m'ont toujours soutenu, encouragé et aidé. Ils ont su me donner toutes les chances pour réussir.

*Je remercie Monsieur **BENZIADI Djamel**, en tant que mon encadreur de mémoire, qui m'a guidé dans mon travail et m'a aidé à trouver des solutions pour avancer.*

Mes remerciements s'adressent aux membres du jury qui me font l'honneur de participer à la soutenance.

*J'exprime toute ma reconnaissance à Monsieur **OTHMANI Slim** le président du conseil d'administration de la NCA-Rouiba, pour m'avoir consacré du temps pour terminer ma recherche.*

*Je tiens à adresser mes remerciements les plus sincères à Monsieur **DJABBI Radhouan**, le directeur financier et comptable au sein de la NCA-Rouiba, qui m'a formé et m'a accompagné tout au long de cette expérience professionnelle avec beaucoup de patience et de pédagogie.*

Enfin, tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réalisation de ce travail de recherche, trouvent ici l'expression de ma gratitude et ma reconnaissance.

Liste des tableaux :

Tableau	Désignation	Page
01	Les mécanismes de la gouvernance	13
02	Les normes professionnelles d'audit	44
03	Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe	49
04	Comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion	50
05	Comparaison entre l'audit interne et l'inspection	51
06	Comparaison entre l'audit interne et l'audit qualité	52
07	Comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne	52
08	La répartition du capital social de la NCA-Rouiba	75
09	Les comptes de résultats de la NCA-Rouiba	79
10	Evolution des quantités produites	79
11	Composition actuelle du conseil d'administration de la NCA-Rouiba	83
12	Cabinets d'audit conseil en relation avec La NCA-Rouiba	90

Liste des figures :

Figure	Désignation	Page
01	Définition de la gouvernance d'entreprise	07
02	Les taches d'un comité d'audit	17
03	Le rôle de l'assemblée générale	18
04	Le rôle de l'audit externe	22
05	Le triangle de la performance	50
06	Le cube du COSO	55
07	Relations entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne	57
08	Le Rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise	65
09	L'audit interne et l'asymétrie d'information	67
10	Les valeurs de la NCA-Rouiba	77
11	Organigramme de la NCA-Rouiba	78

Liste des annexes :

Annexe	Désignation	Page
01	Les normes internationales de l'audit interne	115
02	Extrait du code de déontologie de l'audit interne	116
03	Certification ISO 9001	117
04	Certification ISO 14001	118
05	Certification ISO22000	119
06	Guide d'entretien 01	120
07	Guide d'entretien 02	121

Liste des abréviations :

Abréviation	Signification
AFEP	Association française des entreprises privées
CA	Conseil d'Administration
CEO	Chief Executive Officer
CARE	Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise
CAGE	Code Algérien de la Gouvernance d'entreprise
CNRC	Centre National du Registre du Commerce
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
FCE	Forum des Chefs d'Entreprises
FMI	Fonds Monétaire International
GAAP	Generally accepted accounting principle
GOAL 08	Gouvernance Algérie 2008
GCGF	Global Corporate Governance Forum
IIA	Institute of Internal Auditors
ICGN	International Corporate Governance Network
LSF	La loi sur la Sécurité financière
MEDEF	Mouvement des Entreprises de France
MPMEA	Ministère de la Petite et Moyenne Entreprise et de l'Artisanat
MEDA	Mennonite Economic Development Associates.
NRE	Nouvelles Régulations Economiques
OPA	Offre publique d'achat
OPE	Offre Publique d'Échange
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
PNUD	Programme des Nations unies pour le développement
PME	Petite Moyenne Entreprise
SOX	Sarbones-Oxley
SEC	Securities and Exchange Commission
SMQE	Système de Management de la Qualité et de l'Environnement.

الملخص:

في ظل الأزمات و الانهيارات المالية التي مست الدول الاقتصادية الكبرى في العالم على غرار الولايات المتحدة الأمريكية و أوروبا نتيجة التلاعب بالقوائم المالية و ضعف الرقابة الداخلية، ها هي الجزائر اليوم لم تسلم هي الأخرى من قضايا الفساد و الفضائح المالية، على سبيل المثال قضية الخليفة وسوناطراك، مما أدى بأغلب الشركات إلى الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات و من أجل ضمان تطبيق ناجح و فعال لحوكمة الشركات ، فإنها تحتاج إلى مجموعة من الآليات أهمها التدقيق الداخلي الذي أصبح كأداة لا غنى عنها في نظام الحوكمة ، مما دفع بالمؤسسات للاهتمام بهذه الوظيفة و ايلائها أهمية بالغة بغية الحد من هذه الانهيارات و كذا ضمان عنصر الشفافية للمساهمة في تحسين أداء المؤسسة .

وعليه تهدف هذه الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة الشركات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، القدرة على تسيير المخاطر، الحد من ظاهرة تماثل المعلومات وكذا ضمان حماية أصحاب المصالح.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، الرقابة الداخلية، تسيير المخاطر، تماثل المعلومات.

Résumé :

A la lumière des scandales et les crises financières qui ont ébranlées les grandes économies du monde comme les Etats-Unis et les pays d'Europe, suite à la manipulation des états financiers et les faiblesses du système de contrôle interne , l'Algérie aujourd'hui, comme tous d'autres pays dans le monde , n'a pas été épargnée par ces scandales financiers à titre d'exemple l'affaire de SONATRACH et de El-Khalifa, ce qui a conduit à la plupart des entreprises de prêter attention à l'application des principes de gouvernance d'entreprise. Et pour assurer une application réussite et efficace de ces principes, ils ont besoin d'un ensemble de mécanismes, parmi eux il y a l'audit interne qui est apparu comme un outil incontournable au service de la gouvernance d'entreprise, et un mécanisme important pour garantir la transparence afin d'améliorer la performance de l'entreprise.

La présente étude vise à monter le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, à travers l'évaluation du système de contrôle interne, la gestion des risques, de rédaction de l'asymétrie d'information et la protection des droits des parties prenantes.

Mots clés : gouvernance d'entreprise, audit interne, contrôle interne, gestion des risques, asymétrie d'information.

Sommaire :

INTRODUCTION GÉNÉRALE.....	A, E
<i>CHAPITRE 01 : LE CADRE CONCEPTUEL DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE.....</i>	01
Section 01: Historique, définitions et différentes approches théoriques de la gouvernance d'entreprise.....	03
Section02 : Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise.....	13
Section 03: Les principaux modèles et pratiques internationales de la gouvernance d'entreprise	23
<i>CHAPITRE 02 : LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE A L'AMELIORATION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE</i>	34
Section 01 : Généralités sur l'audit interne	36
Section 02 : Le positionnement du l'audit interne dans l'entreprise.....	47
Section 03 : L'Audit Interne comme un outil de la gouvernance d'entreprise	58
<i>CHAPITRE 03 : L'APPORT DE L'AUDIT INTERNE A L'AMLIORATION DE LA GOUVERNANCE, CAS NCA-ROUIBA</i>	69
Section 01 : Présentation de l'entreprise d'accueil la « NCA-Rouiba ».....	71
Section 02 : Les structures de gouvernance et d'audit interne de la « NCA-Rouiba »...81	
Section 03 : Présentation de l'enquête et analyse des résultats.....	91
CONCLUSION GENERALE.....	102

Introduction générale

Introduction générale :

Suite aux nombreuses affaires qui ont ébranlé les milieux économiques (les problèmes d'organisation, de financement, de circulation et de fiabilité de l'information) et la multiplication des scandales financiers (Enron, Vivendi, Worldcom...) qui ont pour cause l'inefficacité des dispositifs de contrôle, les comportements opportunistes des dirigeants, les abus de pouvoir du conseil d'administration et les états financiers non fidèles certifiés par les commissaires aux comptes ; de nombreux débats se sont ouverts concernant la transparence et l'efficacité des marchés.

Face à cette situation une orientation éthique s'est imposée pour la bonne conduite des affaires : Corporate gouvernance, traduit par « gouvernement des entreprises » (Charreaux, 1997) ou par « gouvernance d'entreprise » (Thiveaux 1994, Perez 2003).

Selon OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Economique) le gouvernement d'entreprise fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes. Il détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus. Un gouvernement d'entreprise de qualité doit inciter le conseil d'administration et la direction à poursuivre des objectifs conformes aux intérêts de la société et de ses actionnaires et faciliter une surveillance effective des résultats obtenus.

A cet égard, plusieurs débats sont soulevés sur la gouvernance, afin de conduire les entreprises à faire face à ces dysfonctionnements dus à cette vague de faillite retentissante dans de nombreux pays du monde et aussi pour rétablir la crédibilité des informations financières, ceci se concrétise par la publication de nombreux codes et lois de « bonne gouvernance » comme le rapport Cadbury 1992 au Royaume-Uni, Vienot 1999 en France, le Blue Ribbon Committee 1999 aux Etats Unis, la loi Sarbanes-Oxley, la loi de sécurité financière... Ces textes législatifs considèrent l'audit interne comme un outil incontournable de la gouvernance d'entreprise.

Ce mécanisme de la gouvernance d'entreprise est défini par l'institut des auditeurs internes (IIA) ¹ Comme une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une

¹ Etabli en 1941, c'est un institut dédié à l'établissement de standards professionnels d'audit interne.

approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques ,de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité¹ .

Cette définition montre que l'audit interne est une fonction clé pour l'entreprise. Aussi c'est un acteur majeur de la gouvernance des entreprises, du dispositif de maîtrise des risques et du contrôle interne. Il offre ainsi à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour les améliorer.

L'audit interne est donc une activité de contrôle et de conseil qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance d'une entreprise. Il devient nécessaire à nos jours pour la gestion de n'importe quelle entreprise.

L'Algérie, un environnement économique instable, elle n'a pas été épargnée par les scandales financiers et la diffusion de corruption et de fraude, à titre exemple l'affaire de El Khalifa, de Sonatrach.... C'est la raison pour laquelle qui a amené le législateur a légiféré de nouvelles lois et règlements en matière d'audit interne afin de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, la diminution des risques, la création de la valeur ajoutée et contribution à la performance.

Problématique :

Notre étude sera donc axée autour de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise. La question principale que l'on pourrait se poser de prime abord est celle de savoir : **Comment l'audit interne peut-il contribuer dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?**

Questions secondaires :

Pour répondre à la problématique ci-dessus, cette étude a été menée de manière à répondre aux sous-questions fondamentales suivantes :

- Qu'est-ce qu'un audit interne ? Et qu'est-ce qu'une gouvernance d'entreprise ?
- Quel est le rôle de l'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise ?
- Comment l'audit interne peut-il participer à l'amélioration de la gouvernance de la NCA-Rouiba ?

¹IFACI, « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne », 2004, p.28

Hypothèses :

Afin d'essayer d'apporter des éléments de réponse à notre problématique et à nos sous-questions, nous avons émis une hypothèse principale ainsi que quatre hypothèses secondaires que nous aurons à confirmer ou infirmer tout au long de notre travail de recherche, présentées respectivement comme suit :

L'hypothèse principale : « l'audit interne joue un rôle important dans le processus de la gouvernance d'entreprise »

Les hypothèses secondaires :

H1: L'audit interne, par sa bonne qualité, apporte de la valeur ajoutée à la gouvernance d'entreprise en renforçant son contrôle interne ;

H2 : L'audit interne améliore la performance de la gouvernance d'entreprise par sa maîtrise des risques ;

H3 : L'apport de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise en favorisant la transparence et la fiabilité de l'information transmise au conseil d'administration et en réduisant son asymétrie ;

H4 : L'audit interne assure la protection des droits de toutes les parties prenantes.

Objectif et choix du thème :

Notre objectif générale visé à travers de cette étude est d'évaluer l'apport du l'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise. De plus, d'approfondir nos connaissances théoriques en matière d'audit interne, et de gouvernance d'entreprise parce qu'ils sont des notions réglementaires et ses compréhensions sont plus que nécessaire.

En outre le choix de ce thème a été motivé par plusieurs raisons dont nous citons :

- C'est un thème d'actualité et qui fait partie du cadre des exigences du management moderne surtout après les scandales financiers de ces dernières années. ;
- Thème original, peu traité dans les travaux de recherches universitaires ;
- Montrer le rôle majeur que joue l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise ;
- Une telle étude permettra à l'entreprise d'accueil d'avoir une meilleure connaissance de l'apport de l'audit interne dans son processus de gouvernance d'entreprise.

Limites de l'étude :

L'étude que nous avons menée, s'est limitée qu'à une seule entreprise « NCA-Rouiba », ceci est dû aux difficultés d'accès à d'autres entreprises, ce qui ne nous permet pas de généraliser les conclusions auxquelles nous avons abouties sur l'ensemble des entreprises en Algérie. De plus nous avons également centré notre étude sur des variables déterminants la bonne gouvernance d'entreprise provenant de l'institut des auditeurs internes pour tester la contribution de l'audit interne.

Démarche méthodologique :

Pour atteindre notre objectif, nous avons opté pour une étude théorique ainsi une étude sur le cas algérien sera nécessaire, c'est pour cette raison que nous nous sommes tournés pour notre recherche vers l'entreprise la NCA-Rouiba dans la mesure où c'est l'une des premières sociétés algériennes ayant adopté les fondements de la gouvernance d'entreprise.

A cet effet, nous nous sommes retrouvés en face de deux approches :

- Approche descriptive : qui nous a aidés à décrire la notion de la gouvernance d'entreprise et de l'audit interne et de présenter aussi l'entreprise la NCA-Rouiba ;
- Une approche analytique : qui nous a permis d'analyser le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise.

En outre, nous avons procédé au recueil des données par une démarche quantitative qui repose sur une enquête par un entretien individuel auprès du président du conseil d'administration de la NCA-Rouiba, ainsi que son directeur financier et comptable.

Plan d'étude :

Pour accomplir notre travail, nous l'avons structuré en trois chapitres :

Le premier chapitre nous l'avons consacré à la question de la gouvernance d'entreprise, pour laquelle et dans un premier lieu nous avons proposé une évolution historique de ce concept, quelques définitions et ses différentes théories. Par la suite, nous avons présenté les mécanismes internes et externes de la gouvernance d'entreprise. Enfin nous avons exposé les principaux modèles et les pratiques internationales et nationales qui aident à la bonne gouvernance des entreprises.

Le deuxième chapitre est consacré à étudier la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise. Tout d'abord, nous avons commencé par présenter la fonction de l'audit interne à travers son historique, ses différentes définitions, ses objectifs, ses missions, ses outils et ses

Introduction générale

normes internationales. Ensuite, nous avons étudié le rattachement hiérarchique de l'audit interne au sein de l'entreprise. Enfin, nous avons essayé de clarifier la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise à travers la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction, de plus, nous avons présenté les conditions de compatibilité des missions de l'audit interne avec la gouvernance d'entreprise. Aussi nous avons montré le rôle de l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne, la gestion des risques et la réduction de l'asymétrie de l'information.

Le troisième chapitre de notre travail est consacré à une étude du cas pratique. Nous avons commencé par la présentation de l'établissement où a eu lieu notre enquête, c'est-à-dire la NCA-Rouiba. Puis nous avons présenté les structures d'audit et de gouvernance au sein de cette entreprise. Enfin nous avons exposé la méthode que nous avons adoptée pour la réalisation de notre enquête, l'analyse et l'interprétation des résultats de l'enquête, et la proposition de quelques suggestions qui peuvent s'avérer utiles pour l'entreprise.

Chapitre 01:
Le cadre conceptuel de la
gouvernance d'entreprise

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

Aujourd'hui, les théories de management ne s'occupent pas seulement des aspects internes à l'entreprise mais aussi des aspects d'environnement d'économie générale, autrement dit de la gouvernance d'entreprise.

La gouvernance d'entreprise n'est pas un phénomène nouveau. Par contre, le contexte de scandales financiers au niveau international et la perte de confiance du public et des investisseurs envers la gestion des organisations amènent un questionnement plus serré des mécanismes de gouvernance.

La gouvernance d'entreprise vise à augmenter la transparence des entreprises et leur information financière, et de responsabiliser leurs mécanismes.

Ce premier chapitre a pour but de mettre en place le cadre théorique nécessaire à la bonne compréhension des concepts de la gouvernance d'entreprise. Tout d'abord, dans la première section nous définirons le terme de gouvernance d'entreprise à travers les différentes visions que nous avons pu rencontrer dans la littérature scientifique. Nous nous intéresserons aussi à l'histoire de l'apparition et de l'évolution de la gouvernance au fil des siècles ainsi qu'aux grandes théories développées par les grands courants de la pensée moderne sur le sujet.

Ensuite, la deuxième section nous aborderons les multiples mécanismes internes et externes de la gouvernance d'entreprise, à titre d'exemple : le conseil d'administration, le marché des dirigeants, le marché financier...

Enfin, et dans la troisième section, nous essayerons de présenter les principaux modèles de la gouvernance d'entreprise, ainsi que les propositions et les recommandations en matière de bonne gouvernance.

Section 01 : Historique, définitions et différentes approches théoriques de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance semble être aujourd'hui un concept présent presque dans tous les discours relatifs au management et surtout dans l'axe de développement. Concept polysémique, il fait de plus en plus l'objet de recherches scientifiques et de débats.

Pour cela, nous consacrerons cette section pour présenter la notion de la gouvernance d'entreprise, ses objectifs, son évolution historique et ses fondements théoriques.

1. L'évolution historique du concept de gouvernance :

Le territoire occupe une place particulière dans l'évolution du concept de gouvernance. Dès le Moyen Age, la gouvernance s'appuie sur le territoire. Dans les années 1930, elle perd ce lien car le concept a été repris par les économistes, pour le retrouver avec l'émergence de la gouvernance urbaine puis environnementale dans les années 1980 puis 1990¹.

Le terme de « gouvernance » tire ses origines du verbe grec *kubernân* qui signifie « piloter un navire ou un char ». Selon S.N Gueye (2007), il fut utilisé pour la première fois de façon métaphorique par Platon pour désigner le fait de gouverner les hommes. Il donne ainsi naissance au verbe latin *gubernare*, ayant les significations similaires et qui, par le biais de ses dérivés, dont *gubernantia*, a lui-même engendré de nombreux termes dans plusieurs langues².

Le terme de « gouvernance » est d'abord utilisé en France comme équivalent de « Gouvernement » (art ou manière de gouverner) aux 12^e et 13^e siècles pour les bailliages de l'Artois et de la Flandre. La signification de ce mot évoluera en fonction, d'une part, des transformations historiques des sociétés qui vont l'employer, d'autre part, de ses migrations transfrontalières, et principalement transatlantique.³

Parallèlement, le terme anglais *governance* est utilisé au Moyen-Age (14^e siècle), pour évoquer le partage du pouvoir entre les différents corps constitutifs de la société médiévale anglaise. Issue des travaux des historiens de l'époque, cette notion appartient alors au monde universitaire anglo-saxon.⁴

¹GHIOTTI, (Stéphane), « *Les territoires de l'eau et la décentralisation. La gouvernance de bassin versant ou les limites d'une évidence* ». In, Actes de la journée d'études « Les territoires de l'eau », Université d'Artois, Arras, France, 2004.

²SEBASTIEN, (Léa), « *Humains et non-humains en pourparlers: l'Acteur en 4 Dimensions* », Thèse de doctorat, Ecole Nationale Supérieure des Mines de St Etienne et Université Jean Monnet de St Etienne, France, 2006 p.422.

³TINO, (Raphaël), « *La gouvernance : évolution, approches théoriques et critiques du concept* », disponible sur : <file:///C:/Users/abc/Downloads/791-774-1-PB.pdf> (consulté le 5/52017 à 2230)

⁴SOLGRAL, « *Réforme de l'Etat et nouvelle gouvernance* », Courrier de la planète, n° 41, France, 1997.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

Au 18^e siècle, la gouvernance est réemployée par les Lumières, pour illustrer l'ambition de l'association d'un gouvernement de type éclairé et le respect des intérêts et valeurs du peuple.¹

En 1937, on note une réapparition du mot « governance » dans un article « the nature of firm » de Ronald Coase². Il est de plus en plus utilisé dans le monde des entreprises. C'est ainsi que dans les années 70, O. Williamson définit la gouvernance comme « des dispositifs mis en œuvre par l'entreprise pour mener des coordinations internes en vue de réduire les coûts de transaction que génèrent le marché »³.

En 1980, le terme de gouvernance va être développé chez les économistes qui développent l'idée de « corporate governance » traduit de façon fluctuante par gouvernement ou gouvernance d'entreprise, qui évoque le réveil des actionnaires pour participer à la direction de l'entreprise.⁴

A la même époque les concepts de « Good governance » et de Global governance ou «gouvernance mondiale » font leur apparition dans les relations internationales pour représenter l'ensemble des règles communes mises en place pour parvenir à une mondialisation structurée. L'expression de « bonne gouvernance » est utilisée par des institutions financières internationales pour définir les critères d'une bonne administration publique dans les pays soumis à des programmes d'ajustement structurel. La Banque Mondiale est la première organisation internationale à adopter le concept de gouvernance, défini comme « la manière par laquelle le pouvoir est exercé dans la gestion des ressources économiques et sociales d'un pays au service du développement »⁵.

Le début des années 90 marque une autre étape de la gouvernance avec la création de la Commission sur la Gouvernance Mondiale sous l'égide de W. Brandt suite à la Conférence de Rio. Durant la même décennie, les politiques de décentralisation, les exigences de démocratie et de développement local vont placer la gouvernance locale au centre des processus de prise de décision.

En 1997, année de la crise économique asiatique, la Banque internationale pour la reconstruction et le développement (BIRD) reconnaît que le marché ne peut assurer une allocation optimum des ressources et réguler les effets pervers de la globalisation.

¹SOPHIE, (Richard) & THIERRY, (Rieu), « Une approche historique de la gouvernance pour éclairer la gestion concertée de l'eau en France », France, p.5

²COASE, (Ronald), «The Nature of the Firm», Editions Economica, 1937, pp.386-405.

³Williamson, (Oliver), «Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications», Edition Free Press, Angleterre, 1975, p.125.

⁴ SEBESTIEN, (Léa), Op.cit., p.425.

⁵ Ibid. p.430.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

La gouvernance apparaît alors comme un nouveau paradigme qui soutient qu'il est important « de définir un ensemble de valeurs universelles qui inspirerait les bonnes pratiques tant au monde des affaires qu'aux gouvernements et aux organisations chargées de la régulation de la mondialisation ».

La fin des années 90 est marquée par l'avènement du mouvement des alter-mondialistes militants pour le développement du processus d'une gouvernance locale.

Le début des années 2000 marque cependant le renouveau de la « corporate governance » avec les faillites d'ENRON, WorldCom, Vivandi, etc, alors que la décennie 2000, constitue un regain d'importance de la gouvernance locale avec les théories du bien commun (bien public).

Ce discours s'est aujourd'hui imposé auprès des organisations internationales comme le FMI, le PNUD, ou l'OCDE. Selon Solagral, un tel engouement s'expliquerait par la capacité du concept à parler politique sans le dire explicitement.¹

Malgré leur diversité, les différentes acceptions de la notion de gouvernance présentées précédemment conduisent à en définir les caractéristiques : il s'agit pour l'essentiel de ses contours et de ses conditions d'émergence.

2. Définitions de la gouvernance d'entreprise :

La gouvernance est perçue comme un moyen qui permet à l'entreprise de créer de la valeur, à travers l'organisation et la répartition des pouvoirs entre ses différents acteurs. Aussi c'est un outil qui assure la transparence et l'équilibre de ces pouvoirs entre les managers et les propriétaires.

Plusieurs définitions ont été proposées pour mieux appréhender le concept de gouvernance d'entreprise dont on peut retenir entre autres :

❖ Définition d'OCDE :

« La gouvernance d'entreprise désigne l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et les diverses autres parties prenantes. La gouvernance d'entreprise fournit également le cadre au sein duquel sont fixés les objectifs de l'entreprise et définit les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre et pour surveiller les performances »².

❖ Définition de Rapport Cadbury:

« La gouvernance est le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées »³.

¹ SOLGRAL, « Gouvernance locale: la scène et les acteurs », Courrier de la planète, n°58, France, 2000.

² OCDE, 1999, p.11.

³ Rapport Cadbury, 1992, p.14.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

❖ **Définition de G. Charreaux :**

« Le gouvernement d'entreprise est l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, c'est-à-dire qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire »¹.

❖ **Définition de l'ICGN (International Corporate Governance Network) :**

« Le gouvernement d'entreprise recouvre à la fois la structure et les Procédures de direction d'une entreprise qui visent à atteindre les deux objectifs dont sont en charge les administrateurs et les dirigeants, à savoir assurer la viabilité opérationnelle de l'entreprise et accroître sa valeur à long terme pour ses actionnaires»².

❖ **Définition de Roland Pérez :**

« La gouvernance, c'est en quelque sorte le management du management, un méta management»³.

❖ **Définition Ira M. Millstein⁴ :**

«Le gouvernement d'entreprise concerne les relations entre les dirigeants d'une entreprise et ses actionnaires, partant du principe que le conseil d'administration a reçu mandat des actionnaires pour assurer que l'entreprise est dirigée dans le meilleur intérêt des actionnaires»⁵.

D'après ces définitions, on peut comprendre que la gouvernance d'entreprise est un système qui contrôle et gère les relations entre les dirigeants et les actionnaires. En outre, elle précise les pouvoirs et les responsabilités entre eux. Aussi, l'objectif de la gouvernance d'entreprise est d'assurer les droits de toutes les parties prenantes, d'augmenter la transparence et la fiabilité de l'information pour créer la valeur ajoutée à l'entreprise.

¹ CHARREAUX, (Gérard), « *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits* », Edition Economica, France, 1997, pp, 421-469.

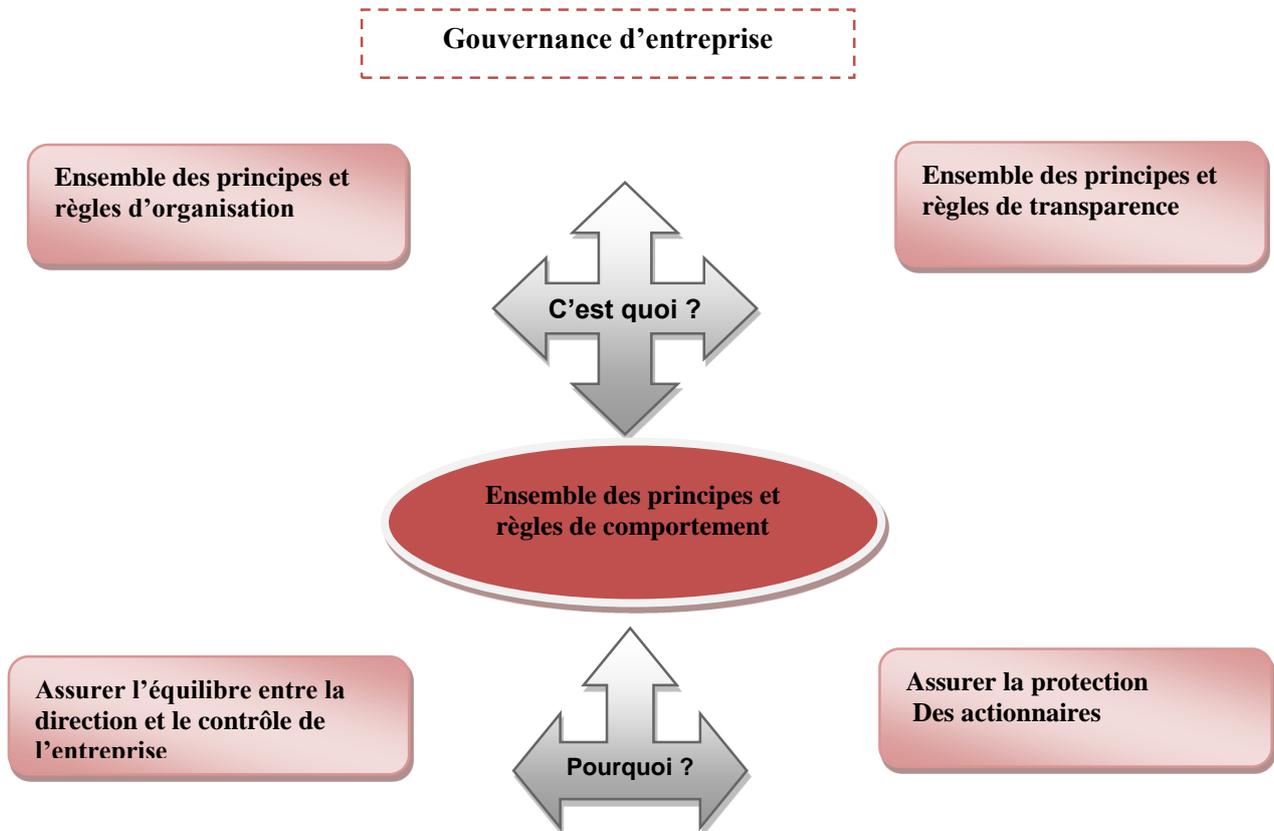
² PLOIX, (Hélène), « *Le dirigeant et le gouvernement d'entreprise* », Edition Pearson Education, France, 2003, p.5.

³ RONALD, (Pérez), « *La gouvernance de l'entreprise* », Editions la découverte, France, 2009, p.24.

⁴ Senior Partner du cabinet d'avocats Weil, Gotshal & Manges

⁵ PLOIX, (Hélène), Op.cit., p. 4.

Figure N°01 : Définition de la gouvernance d'entreprise



Source : <http://slideplayer.fr/slide/2290944/> (consulté le 02 /03 /2017 à 22h32)

3. Les objectifs de la gouvernance d'entreprise :

Dans le processus de la gouvernance d'entreprise, les objectifs de l'organisation sont d'orienter et gérer les activités, en vue d'assurer sa viabilité. Ils sont liés notamment aux choix stratégiques, à l'environnement social et économique. La synthèse de la littérature nous permet d'identifier six objectifs principaux qui nous paraissent nécessaires pour une bonne gouvernance:¹

❖ **Assurer le pilotage stratégique et la surveillance de la gestion :**

L'objectif de la gouvernance est d'améliorer la performance de l'entreprise et de renforcer la capacité et l'efficacité des instances. C'est pourquoi ROOT (1998 :216) stipule que « la gouvernance d'entreprise se réfère généralement à la manière dont les affaires de l'entreprise sont traitées par le conseil d'administration et les dirigeants ».

¹ IGALENS, (Jacques), & SEBASTIEN, (Point), « *Vers une nouvelle gouvernance des entreprises* », Edition Dunod, France, 2009, p.8.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

❖ Concourir à la transparence et définir la répartition des responsabilités entre dirigeants et actionnaires :

De nos jours, la plupart des grandes entreprises sont dirigées par des managers qui ne détiennent qu'une infime partie de leur capital. Selon Berl et Means 1932, il y'a séparation entre les actionnaires et les dirigeants. Cette séparation a une incidence sur le fonctionnement de l'entreprise car les intérêts des dirigeants peuvent diverger avec ceux des actionnaires. En effet, cette séparation entre la propriété du capital et la direction des entreprises offre aux dirigeants un pouvoir discrétionnaire dont ils peuvent, dans certain cas, abuser.

❖ Assurer un traitement équitable entre les actionnaires :

La gouvernance d'entreprise doit s'assurer que les actionnaires minoritaires dans les sociétés à contrôle majoritaire sont traités et protégés de la même façon que les actionnaires majoritaires.

❖ Reconnaître les droits des différentes parties prenantes :

Une bonne gouvernance d'entreprise doit s'assurer que les droits des différentes parties prenantes sont pris en compte et encourager une coopération active.

❖ Contribuer au fonctionnement des systèmes opérationnels :

La gouvernance d'entreprise donne des orientations qui contribuent au fonctionnement des systèmes opérationnels, à leur coordination et permet de contrôler si les objectifs ont été atteints. Elle assure la coordination des différents processus entre eux, lesquels peuvent être en conflit.

❖ Participer à la réduction des risques :

Les dirigeants sont responsables du système de contrôle interne de l'entreprise et du suivi de son efficacité en termes de retour sur investissement pour les actionnaires, dans le cadre d'une évaluation et d'une réduction des risques. Ceci comprend le suivi des mécanismes de contrôle financier, opérationnels et réglementaire, ainsi que des procédures de gestion des risques (Leignel et al, 2010 : 8).

4. Les fondements théoriques de la gouvernance d'entreprise :

Les théories de la gouvernance d'entreprise peuvent être scindées en deux grands courants : le courant disciplinaire (contractuel) et le courant cognitif. Chacun d'eux renvoie à une définition spécifique du concept de la gouvernance d'entreprise.

4.1. Le courant contractuel de la gouvernance d'entreprise :

Ce courant englobe deux grandes approches qui sont : l'approche actionnariale et l'approche partenariale.

4.1.1. Approche actionnariale :

L'entreprise est gérée par des dirigeants mandatés par les propriétaires (les actionnaires) dans le but de maximiser la rente que ces derniers pourraient en retirer. Donc cette approche considère que la firme est responsable uniquement vis-à-vis de ses actionnaires. Plusieurs théories ont été développées dans ce contexte :

a) La théorie des droits de propriété :

Les origines de la théorie des droits de propriété peuvent être trouvées en Europe et aux Etats Unis, cette théorie n'est pas réellement formulée qu'à partir des années soixante dans la mouvance de Ronald Coase¹.

Selon H.Demsetz, les droits de propriété permettent aux individus de savoir a priori ce qu'ils peuvent espérer raisonnablement dans leurs rapports avec les autres membres de la communauté. Ces anticipations se matérialisent par des lois, coutumes et mœurs d'une société².

Cette théorie cherche, en fait, à comprendre le fonctionnement interne des organisations, en s'appuyant sur le concept même de droit de propriété. Elle vise à montrer la supériorité des systèmes de propriété privés sur les formes de propriétés collectives.

Cette analyse permettra aux théoriciens des droits de propriété, de présenter une typologie des grands types de propriété des firmes. Pour se faire, ils se fondent sur la décomposition juridique traditionnelle des droits de propriété en trois grandes parties³ :

- L'usus : qui constitue le droit d'utiliser le bien.
- Le fructus : c'est-à-dire le droit d'en percevoir les fruits.
- L'abusus : qui concerne le droit de vendre le bien.

La combinaison de ces trois composantes des droits de propriété est supposée varier selon le type d'entreprise considérée⁴ :

- Dans l'entreprise capitaliste : l'usus, le fructus, et l'abusus sont concentrés entre les mains d'une même personne, en l'occurrence le propriétaire. Il n'y a donc pas séparation des fonctions de décisions et des fonctions de propriété.

¹ KOENIG, (Gérard), « *de Nouvelles théories pour Gérer l'Entreprise du XXIe siècle* », Edition Economica, France, 1999, p.15.

²Ibid.p.21.

³ PARRAT, (Frédéric), « *le gouvernement d'entreprise* », Edition MAXIMA, France, 1999, p.27.

⁴ Ibid.p.29

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

- Dans l'entreprise managériale : il existe en revanche une séparation entre la gestion de l'entreprise, assurée par le manager et la propriété de la firme assurée par le capitaliste.
- Dans l'entreprise publique : l'usus est collectivement possédé par les salariés alors que le fructus et l'abusus appartiennent aux pouvoirs publics.

Au total, la théorie des droits de propriété nous indique que la séparation entre fructus, usus et abusus qui symbolise l'entreprise managériale tend à atténuer l'efficacité des droits de propriété. Les parties en présence, bénéficiant chacune d'une partie des droits de propriété sur la firme vont dès lors poursuivre des intérêts pouvant être divergents.

b) La théorie de l'agence¹:

La Théorie de l'Agence du terme anglo-saxon « Agency Theory » est l'une des théories les plus importantes et les plus discutées par les auteurs lorsqu'il s'agit d'expliquer le fonctionnement de la gouvernance d'entreprise. Elle repose sur le conflit d'intérêts qui existerait entre l'actionnaire (le principal), propriétaire de la firme et les managers (les agents) qui en assurent la gestion.

Selon Jensen et Meckling, la théorie se base sur : L'existence d'une relation, dite d'agence qui est un contrat par lequel une (ou plusieurs) personne(s), le principal, engage une autre personne, l'agent, pour effectuer une mission à son profit et pour laquelle il est nécessaire de déléguer une partie de l'autorité à l'agent à profiter des failles des contrats liées à l'incertitude et au non observabilité pour maximiser leur utilité, éventuellement aux dépens des autres agents².

La relation d'agence entre le principal et l'agent comporte plusieurs caractéristiques :

- Une relation d'autorité ;
- Une asymétrie informationnelle car le principal ne peut être parfaitement informé des conditions d'exécution de la tâche réaliser par l'agent. ;
- Des droits de propriétés qui seront transférés provisoirement à l'agent.

Cette situation d'asymétrie informationnelle et les éventuelles divergences d'intérêts peuvent conduire à des comportements opportunistes. Il convient donc de mettre en places des mécanismes de contrôle et de surveillance, l'origine des coûts d'agence suivant :

- coûts de surveillance : les propriétaires devront s'assurer que l'agent agisse conformément à leurs attentes ;

¹ CHARREAUX, (Gérard), « *LE GOUVERNEMENT DE L'ENTREPRISE* », disponible sur : <http://gerard.charreaux.pagesperso-orange.fr/perso/articles/ENCYCGE.pdf> (Consulté le 20/03/2017 à 20h30)

² MAAT, (Jaap), « *Le gouvernement d'entreprise* », Editions De Boeck & Larcier, Belgique, 1999, p.13.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

- coûts de dédouanement : l'agent doit montrer qu'il agit dans les intérêts du principal ;
- coûts résiduels : les pertes résiduelles du fait de la divergence d'intérêts.

Toutefois la mise en place de ses mécanismes de surveillance est incapable d'annuler le risque d'un comportement intéressé. Il restera donc toujours une part incompressible de liberté d'action comportant le risque d'une appropriation d'avantages personnels par l'agent au détriment du principal¹.

c) Théorie des coûts de transaction:

L'économie des coûts de transaction analyse l'organisation économique sous l'angle des relations contractuelles. Cette approche a combiné les apports des recherches juridiques, économiques et en organisation, pour identifier les modes alternatifs de gouvernance, pour en définir les attributs pertinents et pour en expliquer les performances relatives. La Nouvelle Economie Institutionnelle analyse, d'une part, l'environnement institutionnel qui comprend les règles formelles et informelles et, d'autre part, les institutions de gouvernance (marchés, hiérarchie, bureaucratie)².

Ces coûts de transaction sont la somme des coûts ex ante de négociation et de rédaction du contrat reliant deux entités et des coûts ex post d'exécution, de mise en vigueur et de modification du contrat en cas d'apparition des conflits, il considère aussi que les coûts de transaction incluent les coûts d'agence³.

L'approche par les coûts de transaction a une pertinence dans l'aide à la définition du périmètre d'une organisation. Cette dernière devra, ou pourra, s'étendre dans de nouvelles activités, à partir du moment où les coûts de transaction quelle supportera pour gérer ces nouvelles transaction seront inférieurs à ceux que supporteraient antérieurement les agents agissant dans le cadre de relations contractuelles individuelles⁴.

¹WIRTZ, (Peter), Op. cit., p.40.

² WILLIAMSO, (Olive), « *Contract and Economic Organization* », Revue d'économie industrielle 92, 2ème et 3ème trimestres, Angleterre, 2000, pp.55-66.

³AZIKIOU, (Idir), « *Gouvernance Des Entreprises* », mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque Alger, Algérie, 2008, p.27.

⁴FINET, (Alain) et autres, « *Gouvernement d'entreprise: enjeux managériaux, comptables et Financiers* », Editions De Boeck Université, Belgique, 2005, p.17.

4.1 2. L'approche partenariale :

Les nouvelles théories contractuelles de la firme donnent une importance à l'ensemble des « stakeholders ». Cette approche partenariale présente la firme sous forme d'une équipe de production au sein de laquelle la création de valeur ou la rente organisationnelle, sont dues aux synergies entre les différents facteurs de production. Dans ce stade, la création de valeur est la répartition en constant le statu de créancier résiduel unique des actionnaires.

4.2. Le courant cognitif :

Le courant cognitif comprend plusieurs théories qui privilégient différents arguments cognitifs. Ces derniers ont comme point commun de s'articuler autour du concept de connaissance¹.

Les théories cognitives comprennent trois principaux courants² :

- ❖ **La théorie comportementale** : qui considère la firme comme une coalition politique et une institution cognitive s'adaptant via l'apprentissage organisationnel.
- ❖ **La théorie économique évolutionniste néo-schumpetérienne** : elle privilégie la notion de la concurrence fondée sur l'innovation. Cette théorie substitue en particulier à la représentation des choix d'investissement comme menu préexistant, une conception dans laquelle, le menu est construit à partir des connaissances acquises par l'apprentissage et stockées dans les routines organisationnelles.
- ❖ **Les théories de la stratégie fondées sur les ressources et compétences** : elle considère que l'origine de la croissance durable se situe dans la capacité d'apprendre et dans la spécificité du stock de connaissances accumulées de la firme.

Le recours aux théories de la cognition permet d'élargir le concept de gouvernance en abandonnant la représentation de l'organisation comme un nœud de contrats. A cet effet, le système de gouvernance lié à la conception cognitive se doit de créer un environnement propice aux développements des conflits cognitifs qui feront émerger par émulation les investissements rentables (Charreaux, 2004). Dans cette perspective, le rôle de la gouvernance est de « s'assurer que les procédures de prise de décision au sein de l'organisation seront réellement efficaces ».³

¹ FINET, (Alain) et autres, Op.cit., p.49.

² AZIKIOU, (Idir), Op. cit., pp.27-28.

³ BERTIN, (Élisabeth), « *Audit Interne* », Edition d'Organisation », France, 2007, pp145-146.

Section 02 : Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise

Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise sont définis par Charreaux comme « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui « gouvernent » leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire »¹. A cet effet, ils sont mis en œuvre pour résoudre les conflits d'intérêt qui existent entre les dirigeants et les actionnaires.

Charreaux (1987 et 1992) et M.C. Jensen (1993) classent les systèmes qui permettent de régler les conflits d'intérêts entre dirigeants et actionnaires dans les sociétés par actions qui font appel au marché financier en deux catégories : les systèmes internes et les systèmes externes.

La typologie des mécanismes de contrôle des dirigeants peut être schématisée dans le tableau suivant :

Tableau N° 01 : les mécanismes de la gouvernance

	Mécanismes internes	Mécanismes externes
Mécanismes intentionnels	<ul style="list-style-type: none">. Contrôle direct des actionnaires (assemblée).. Conseil d'administration. Systèmes de rémunération, d'intéressement.. structure formelle. auditeurs internes.. comité d'entreprise. syndicat "maison"	<ul style="list-style-type: none">. Environnement légal et réglementaire (lois sur sociétés, sur le travail, droit de la faillite, droit social...). syndicats nationaux. auditeurs légaux. associations de consommateurs
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none">. Structure informelle. Surveillance mutuelle. Culture d'entreprise. Réputation interne	<ul style="list-style-type: none">. Marchés des biens et des services, financiers, du travail, politique, du capital social. Intermédiation financière. Environnement sociétal, médiatique

Source : CHARREAUX, (Gérard), « *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits* », Editions Economica, 1997, p.427.

¹ CHARREAUX, (Gérard), Op, cit., p.421.

1. Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise :

Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise reposent sur des acteurs internes à l'entreprise pour surveiller les comportements des dirigeants. Parmi les principaux mécanismes internes on compte : le conseil d'administration, le comité d'audit, l'assemblée générale, la rémunération des dirigeants et la surveillance mutuelle.

1.1. Le conseil d'administration :

Le conseil d'administration (CA) est l'un des mécanismes de contrôle qui a été le plus examiné dans les recherches sur la gouvernance d'entreprise et la question de son utilité a fait l'objet de nombreux débats au cours de la dernière décennie¹.

1.1.1. Organisation du conseil d'administration :

Le code de commerce algérien fixe la composition et les modalités d'organisation du CA qui seront exposées ci-dessous² :

- Le CA est composé de trois membres au moins et de douze au plus, en cas de fusion, le nombre total d'administrateurs peut être élevé au nombre total des administrateurs en fonction depuis plus de six mois sans pouvoir être supérieur à vingt-quatre.
- Les administrateurs sont élus par l'assemblée générale constitutive ou ordinaire. La durée de leur mandat est déterminée par les statuts et ne peut excéder 6 ans (article 611 du Code de commerce). Ces derniers sont révocables à tout moment par l'assemblée générale ordinaire.
- Le CA doit être propriétaire d'un nombre d'action représentant au minimum 20% du capital social. Chaque administrateur doit nécessairement être actionnaire. Le nombre minimum d'actions détenues par ce dernier est fixé par les statuts, ces actions correspondant au nombre minimum statutaire, sont appelées des « Actions de garantie » et sont affectées à la garantie de tous les actes de gestion auxquels participe l'administrateur, même de ceux qui lui seraient exclusivement personnels (article 619).
- Les rémunérations ordinaires des administrateurs consistent dans les jetons de présence et les tantièmes. Les jetons de présence sont une somme fixe, qui est déterminée chaque année par l'assemblée générale le montant de celle-ci est porté aux charges d'exploitation, d'autre part, le montant des tantièmes ne peut excéder le dixième du bénéfice distribuable, sous

¹ CHARREAUX, (Gérard), « *Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance* », Revue du Financier, n° 127, 2000, p.6

² <http://www.joradp.dz/TRV/FCom.pdf> (consulté le 13/03/2017 à 10 h10).

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

déduction des réserves constituées en exécution d'une délibération de l'assemblée générale et des sommes reportées à nouveau (article 632).

- Le CA élit parmi ses membres un président pour une durée qui ne peut excéder celle de son mandat d'administrateur et il peut le révoquer à tout moment (articles 635,636).

1.1.2. Le rôle du conseil d'administration :

Selon les études effectuées, le CA remplit trois grands rôles, qui sont : Contrôle, service, acquisition de ressources :

- Comme organe de contrôle, la responsabilité du CA est de recruter ou de licencier le dirigeant, de déterminer la rémunération de l'équipe de direction et d'évaluer ses décisions et actions, ainsi que de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise ;
- Les rôles de service ont trait aux conseils que le CA apporte aux dirigeants en matière de gestion, notamment par son implication dans le processus de planification stratégique ;
- Le troisième rôle est de faciliter l'acquisition de ressources critiques pour l'entreprise.

En outre, le CA joue un rôle central par rapport au conflit actionnaires-managers, et ses attributions principales¹ :

- Il est chargé de nommer et de révoquer le président du conseil et les directeurs généraux ;
- Il décide des formes et du montant des rémunérations ;
- Il choisit le lieu du siège social ;
- Il autorise les avals et garanties ;
- Il convoque les assemblées générales et fixe l'ordre de jour ;
- Il doit donner son accord pour un certain nombre de décisions importantes touchant la vie de l'entreprise ;

A cet effet, on peut considérer le conseil d'administration comme un mécanisme important du système de gouvernance d'entreprise.

¹ KHELIF, (Bilel), « *l'impact des mécanismes de gouvernance d'entreprise sur la performance financière : Etude empirique sur le contexte algérien* » ; Mémoire de magister en sciences commerciales, Ecole Supérieure de Commerce, Algérie, 2013, p.36.

1.2. Le comité d'audit :

Le comité d'audit occupe une position privilégiée, il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'informations financières, ainsi que pour s'assurer du suivi des recommandations. A cet effet, il nous semble primordial de mettre l'accent sur le comité d'audit.

1.2.1. Définition du comité d'audit :

Jusqu'à présent, il n'existe pas une définition universelle du comité d'audit car il n'existe pas de comité d'audit «clé en main» que chaque entreprise pourrait exploiter de la même manière, mais on peut le définir selon les auteurs comme suit:

Le Comité d'Audit est une émanation du Conseil d'Administration. Il l'assiste sur le plan de la surveillance des règles de conformité des rapports financiers, du respect des prescriptions juridiques et réglementaires, ainsi que de la qualification, de l'indépendance et de l'action des auditeurs externes¹.

Le comité d'audit est un groupe de travail issu de l'organe de contrôle d'une société (le conseil d'administration ou le conseil de surveillance) chargé de surveiller la gestion confiée au dirigeant (le directeur général ou le directoire). Il est souvent chargé d'analyser les comptes et le dispositif de contrôle arrêtés par le dirigeant².

1.2.2. Les Missions et les taches du comité d'audit :

Le comité d'audit est une émanation du conseil d'administration. Il regroupe des administrateurs choisis pour leur compétence particulière ou pour leur indépendance .Il a pour objet de s'assurer du bon fonctionnement de l'organisation et du respect des normes de contrôle interne.

La mission du comité d'audit est de faciliter la prise de décision du conseil d'administration dans les trois domaines principaux suivants³ :

- les comptes et l'information financière ;
- les risques et le contrôle interne ;
- l'audit interne et externe.

¹ CHARTE DU COMITE D'AUDIT, Ministère des finances et de la privatisation, Maroc, 2011, p1.

² MASSELIN, (Jean) &MADERS, (Henri), « Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maîtriser », Edition d'Organisation, France, 2006, p.255.

³ IFA, « les comités d'audit, 100 bonnes pratiques », janvier 2008, p.3.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

Il a notamment pour mission les actions suivantes¹:

- évaluer les procédures de contrôle interne ;
- examiner les plans d'actions et les rapports de l'audit interne et externe ;
- évaluer l'organisation des délégations de pouvoirs ;
- apprécier les principes et méthodes comptables ;
- prendre connaissance de l'importance des risques financiers éventuels ;
- donner avis sur toutes questions ou opérations se rapportant à l'organisme contrôlé.

Les tâches d'un comité d'audit sont variées. La figure ci-dessous propose une répartition possible :

Figure N°02 : Les taches d'un comité d'audit



Source : « le comité d'audit », Disponible sur : www.pwc.ch/boardroom.pfd (Consulté le 27/02/2017 à 23h43).

¹ Disponible sur : <https://www.finances.gov.ma/Docs> (Consulté le 27/02/2017 à 20h50)

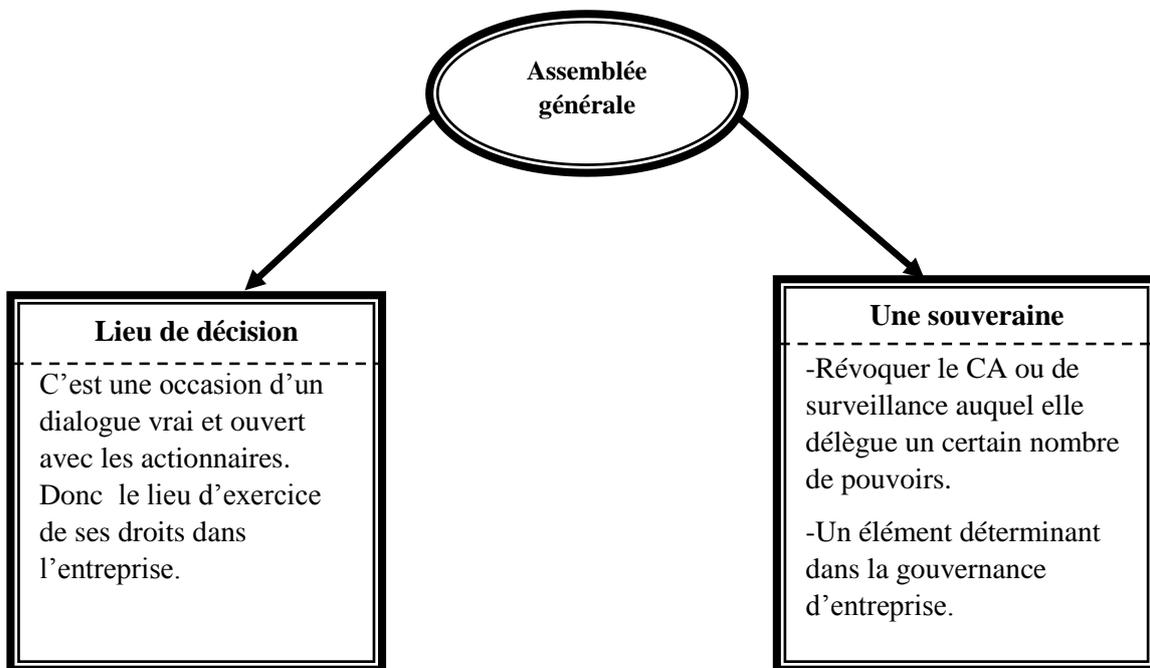
1.3. L'assemblée générale :

L'Assemblée générale est le rassemblement de l'ensemble des membres d'une organisation ou des représentants de ces membres afin qu'ils rencontrent les dirigeants ou les membres de son conseil d'administration et puissent éventuellement prendre des décisions. Généralement annuelles, les assemblées générales permettent aux dirigeants d'informer les actionnaires et à ceux-ci de voter sur des modifications au fonctionnement de l'organisation.¹

L'objet de l'assemblée est d'examiner les comptes de l'année précédente et de prendre des décisions concernant le conseil d'administration, c'est aussi l'assemblée générale qui décide de la répartition des bénéfices éventuels.

On peut résumer le rôle de l'assemblée générale comme présente la figure ci-dessous :

Figure N°03 : Le rôle de l'assemblée générale



Source : élaboré par l'étudiante

1.4. La rémunération des dirigeants :

Selon Jensen et Meckling (1976), tout dirigeant ne détenant pas la totalité du capital de son entreprise a intérêt à utiliser une partie de la richesse de la firme pour des satisfactions personnelles dans la mesure où le coût de ses satisfactions personnelles étant partagé entre tous les actionnaires,

¹ https://fr.wikipedia.org/wiki/Assemblée_générale (consulté le 04/05/2017 à 19h05)

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

il n'en supporte qu'une fraction proportionnelle à sa part dans le capital¹. Pour limiter ses détournements de la richesse, le conseil d'administration utilise la politique de rémunération dont l'objectif est d'inciter les dirigeants à atteindre les objectifs fixés par les actionnaires.

Selon Parrat, il existe trois types de rémunérations pouvant être octroyés aux dirigeants² :

- ❖ **Les rémunérations fixes** : Ils ont pour principal objectif de réduire le risque du dirigeant, en lui assurant un revenu indépendant des performances de la firme.
- ❖ **Les rémunérations liées à des agrégats comptables** : Ce type de rémunération a l'avantage d'inciter les dirigeants à mieux exploiter leurs compétences pour générer plus de profit et augmenter leurs revenus en conséquence.
- ❖ **Les rémunérations liées aux cours boursiers (stocks options)** : c'est est une forme de rémunération versée par une entreprise à ces dirigeants (et ses employés), il s'agit d'offrir à ces derniers la possibilité de souscrire ou acheter des actions de leur entreprise à un prix fixé à l'avance (appelé prix d'exercice), avec une décote par rapport au cours de Bourse du moment de l'attribution et dans un délai déterminé.

1.5. La surveillance mutuelle :

La surveillance mutuelle des dirigeants est la capacité pour un dirigeant de déceler les dirigeants talentueux situés plus bas qu'eux. Le même mécanisme agit également dans le sens contraire : les dirigeants de niveaux supérieurs sont la cible des dirigeants de niveaux inférieurs surtout si l'entreprise enregistre des mauvais résultats. Il s'agit de dénoncer la négligence ou l'incompétence des dirigeants en place afin de s'attirer les faveurs des actionnaires ou d'autres membres du personnel³.

¹JENSEN, (Michael) & MECKLING, (William), "Theory of the firm: Managerial behaviour Agency Costs and Ownership structure", in *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, 1976, pp. 305-360.

² PARRAT, (Frédéric), « *Le gouvernement d'entreprise* », Editions Maxima, France, 1999, p.47.

³ EBONDO, (Eustache), « *La contribution du contrôle interne et l'audit interne au gouvernement d'entreprise* », thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris XII VAL DE MARNE, France, 2004.

2. Les mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise

Les mécanismes externes de gouvernance d'entreprise comptent sur des intervenants externes à l'entreprise. Parmi ces mécanismes externes : l'environnement légal et réglementaire, le marché des biens et services, le marché financier, le marché des dirigeants et l'audit externe.

2.1. Environnement légal et réglementaire :

Le système légal d'un pays prévoit des lois et la réglementation, ces derniers ont un rôle disciplinaire sur le comportement des dirigeants et limitant les actions opportunistes. L'efficacité de ce mécanisme est associée au renforcement des lois par des réprimandes données aux initiés qui entravent les lois en vigueur. En effet, le cadre légal constitue un moyen de contrôle, en imposant aux dirigeants des contraintes les obligeant à procéder à plus de prudence au niveau des dépenses liées aux avantages en nature.

2.2. Le marché des biens et services :

La pression de la concurrence qui règne sur le marché des biens et services contraint les managers à une bonne gestion, en effet, un manager qui opte pour une stratégie visant à satisfaire leur propre fonction d'utilité au détriment des intérêts des actionnaires tend à porter préjudice à la performance de l'entreprise, cela se répercute sur les coûts de productions et donc le prix de vente proposé sur le marché. L'entreprise deviendra alors moins compétitive à court terme¹. Plus la pression concurrentielle sera forte, plus ce mécanisme sera prégnant, car si la concurrence est intensive, une entreprise mal gérée devrait voir sa compétitive se dégrader, pour survivre dans un tel contexte, elle n'aura d'autre choix que de restaurer sa compétitive interne².

2.3 Le marché financier :

Le marché financier, est le lieu d'évaluation de l'information émise par l'entreprise, constitue un mécanisme efficace pour limiter l'opportunisme des dirigeants. Les actionnaires, lorsqu'ils considèrent que la satisfaction de leurs intérêts est imparfaitement prise en compte, peuvent manifester leur mécontentement en vendant leurs titres.³ L'idée majeure du marché financier est donc que les entreprises les mieux gérées voient le cours de l'action monter. Mais⁴ estiment que la hausse du cours de l'action s'expliquerait par la perspective d'un changement de l'équipe dirigeante

¹ PARRAT, (Frédéric), Op.cit., p.41.

² PICHET, (Iric), « *Le gouvernement d'entreprise dans les grandes sociétés cotées* », les éditions du siècle, France, 2009, p.138.

³ « *Problèmes de divergence entre actionnaire et dirigeant* » Disponible sur : <file:///C:/Users/FUJITSU/Downloads/538c4563e418c.pdf> (consulté le 04/05/2017 à 21h25)

⁴ JENSEN, (Michael) & RUBACK, (Richard), « *The Market of Corporate Control: The Scientific Evidence* », Journal of Finance Economics, Vol.11, pp.5-50

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

dont l'incompétence et ou l'opportunisme serait jugé trop coûteux. C'est ce qui fait dire à qui s'appuie sur une étude réalisée aux USA en 1993, que " le rôle joué par les marchés financiers, pour contrôler la gestion des dirigeants apparaît donc controversé".¹

Par ailleurs, les OPA ou les absorptions sont des prises de contrôle inquiétantes pour les dirigeants qui seront menacés d'être évincés. Ainsi, l'équipe dirigeante ayant le souci de conserver sa place, cherchera à satisfaire ses actionnaires pour que ceux-ci ne cèdent pas leurs actions.²

Les marchés financiers et les menaces d'OPA sont donc supposés exercer une pression sur les dirigeants les contraignant à agir conformément aux attentes des actionnaires.³

2.4. Le marché du travail des dirigeants :

Le marché du travail est un instrument de discipline qui s'exerce sur les dirigeants à l'initiative du conseil d'administration. On peut distinguer deux types de marché du travail :

- Un marché interne de travail des dirigeants : où les dirigeants sont menacés par les dirigeants talentueux situés plus bas qu'eux, ces derniers et dans une perspective de s'approprier les faveurs des actionnaires ou dans la mesure où ils seront impactés du fait qu'ils constituent une partie prenante, sont incité à dénoncer les défaillances ou l'incompétence des managers en place ;
- Le marché externe du travail des dirigeants : se situe à l'extérieure de l'entreprise, c'est là où les managers seront évalués ainsi que les meilleurs seront disputés et théoriquement les mieux rémunérés, si le résultat de leurs gestion est alors peu performant, leurs réputations risquent d'être impactées négativement ainsi que leurs rémunérations, ce qui diminuera leurs possibilités d'être recruté.

Le marché des dirigeants constitue le principal mécanisme de contrôle, car il est chargé d'évaluer en permanence la valeur des dirigeants. Aussi il joue un rôle plus prononcé dans le processus de recrutement des managers.

2.5. L'audit externe :

Les auditeurs externes apparaissent nécessaires dans de nombreuses organisations. C'est le cas pour toutes les entreprises faisant appel public à l'épargne. En effet, les actionnaires individuels ne disposent pas des moyens pour s'assurer de la pertinence de l'information présentée.

¹ PARRAT, (Frédéric), Op.cit., p.46.

² CABY, (Jérôme) & HIRIGOYEN, (Gérard), « *La création de valeur de l'entreprise* », Editions Economica, France, 1997, pp.98-99.

³ PICHET, (Iric), Op. cit., p.138.

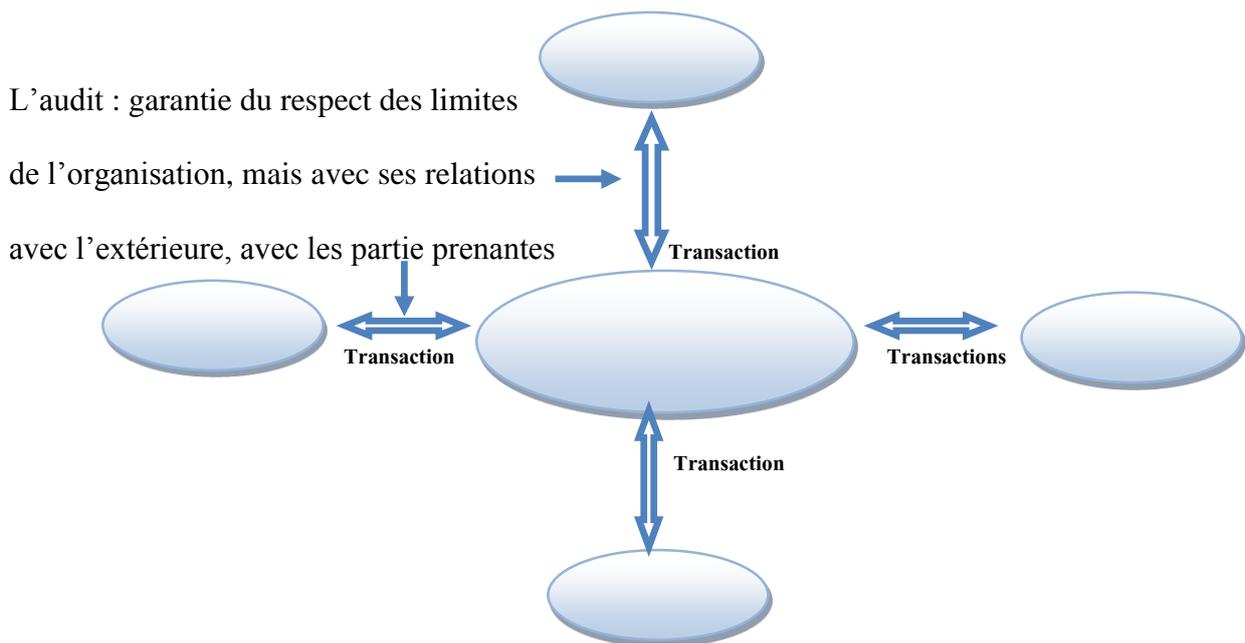
Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

Dans les entreprises contrôlées par un actionnaire principal, l'audit externe vise également à garantir les droits des actionnaires minoritaires en s'assurant que les états financiers rendent bien compte de l'intégrité des transactions et en signalant les transactions conclues à des conditions anormales par rapport aux conditions du marché.

Dans les entreprises entrepreneuriales, où le dirigeant est le seul actionnaire, ce besoin d'audit externe n'est plus tourné à des actionnaires minoritaires mais vers les tiers et notamment les clients, les fournisseurs, les collectivités publiques, et aussi les salariés, l'audit répond alors davantage à un besoins d'ordre public : s'assurer que les états financiers présentés fournissent une image de la situation financière de l'entreprise et de sa capacité à garantir la continuité d'exploitation.¹

Dans les organisations non commerciales faisant appel public à la générosité, il existe également un besoin d'audit externe, les donateurs ont besoin de disposer d'une garantie de la fiabilité des informations fournies sur l'utilisation de leurs dons².

Figure N°04: Le rôle de l'audit externe



Source : PIGE, (Benoît), « *Gouvernance, Contrôle et Audit des organisations* », Edition Economica, France, 2008, p.199.

Ce rapprochement des transactions enregistrées par l'organisation avec les transactions enregistrées par la tierce partie prenante ne se limite pas seulement aux états financiers et aux seuls éléments monétaires. L'audit peut également viser à confirmer ou infirmer certaines informations fournies par l'organisation sur les transactions non monétaires qu'elle réalise.

¹ PIGE, (Benoît), « *Gouvernance, Contrôle et Audit des organisations* », Edition Economica, France, 2008, p.145.

² Ibid. pp.154-155.

Section 03 : Modèles, Propositions et recommandations pour une meilleure gouvernance

Aujourd'hui, pour que l'entreprise reste compétitive et assure sa pérennité, elle doit être en mesure d'innover et adapter ses pratiques de gouvernance d'entreprise, afin de pouvoir faire face à l'environnement qui est en constante évolution, ce qui justifier que la gouvernance reste encore le sujet de nombreux débats et discussions.

Dans cette section nous exposerons dans un premier lieu les principaux modèles de la gouvernance d'entreprise. Ensuite nous présentons les propositions et les recommandations pour une meilleure gouvernance.

1. Les principaux modèles de la gouvernance d'entreprise :

Pour répondre aux dérives éventuelles de l'entreprise managériale, traditionnellement, il existe deux modèles de gouvernance, le modèle de gouvernance axé sur le fonctionnement des marchés : « modèle anglo-saxon », qu'est le système orienté marché, et le modèle basé sur une forte implication des banques et une limitation des mécanismes de marché « modèle Germano-Nippon » qu'est le système orienté réseau. Entre ces deux approches, d'autres chercheurs ajoutent une troisième : l'approche hybride, qu'est « le système intermédiaire ».

1.1. Le modèle anglo-saxon :

Ce modèle, qui est également appelé le modèle externe (Jeffers et Magnier, 2002) ou encore ouvert (Franks et Mayer, 1992), est fondé sur le principe de 'shareholder', privilégiant la maximisation de la valeur actionnariale (Plihon et al, 2002).¹

Dans le modèle anglo-saxon, les besoins du capital des entreprises sont satisfaits par une forte atomisation des actionnaires et l'existence d'un marché financier très développé.

Ce modèle apporte sans conteste des avantages en matière de diffusion de l'information et de contrôle des dirigeants, son efficacité dépend aussi des institutions légales et réglementaires, notamment en matière de droits et obligations des actionnaires, qui ne sont généralement pas celles que l'on rencontre dans les pays européens. (Dietsch, 2003).

¹ L'ANNO, (Karel), «Le gouvernement d'entreprise en Europe», Revue d'Economie Financière, N°31, 1994, pp.159-18.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

Théoriquement, le mode de la gouvernance anglo-saxon s'appuie sur trois types de mécanismes de contrôle. Ils sont la surveillance par les administrateurs externes ; les mécanismes incitatifs pour les dirigeants et principalement, le marché de prise de contrôle.

1.2. Le modèle Germano-Nippon :

Il est aussi connu comme le modèle interne (Jeffers et Magnier, 2002) ou encore fermé (Franks et Mayer, 1992) ; ce modèle correspond au principe de 'stakeholder' où les parties prenantes de l'entreprise exercent une surveillance sur le management de l'entreprise ; en particulier la structure juridique de ces entreprises tient au fait de l'existence au sein de ces dernières des conseils de surveillance et d'un directoire, leurs permettant de dissocier le management et le contrôle. Cette situation laisse les salariés exercer une influence sur les décisions stratégiques et financières menées par les entreprises¹.

La spécificité du modèle allemand-Japonais tient à l'existence de participations croisées et la moindre importance de leur marché financier.²

1.3. Une comparaison entre les deux modèles de la gouvernance :

Une analyse comparée de ces deux modes de la gouvernance a pour objectif de montrer leurs portées et limites respectives³ :

- Le modèle anglo-saxon se caractérise par un actionnariat dispersé, le modèle européen a un actionnariat concentré. Cela donne deux types différents de conflit d'intérêt. Pour le premier, il y a le conflit traditionnel entre actionnaires et dirigeants. En revanche, la concentration de l'actionnariat, dans le second modèle, produit un autre conflit, entre les actionnaires de référence et les minoritaires ;
- La relation entre la concentration du capital et l'efficacité du contrôle : selon Shleifer et Vishny (1997), l'existence et l'efficacité de contrôle varient selon le degré de concentration du capital détenue par les actionnaires. En définitive, les actionnaires exercent plus fréquemment un contrôle efficace de l'équipe managériale lorsqu'ils seront peu nombreux. A l'inverse, plus les actionnaires seront nombreux, moins leur contrôle sera efficace.
- Le mode de gouvernance anglo-saxon fondé sur le marché des actions organisent un transfert du risque intergénérationnel, qui accorde plus d'importance aux résultats

¹ CABY, (Jérôme), « *Analyse Financière* », Edition Pearson Education et e-node, France, 2003, p.7.

² Ibid.p.9.

³ PATRICE, (Charlier) & Gilles, (Lambert), « *Modes de gouvernance et performances des entreprises familiales françaises en fonction des conflits d'agence* », Revue finance contrôle stratégie, France, 2013, p.16.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

courants et le financement sur le court terme, alors que les de gouvernance fondés sur la dette organisent un transfert de risque intertemporel, qui assure aux entreprises une plus grande disponibilité du crédit dans le temps, et il est naturellement plus favorable aux financements à long terme (Dietsch, 2003, P. 144).

1.4. Le modèle Français ou le système Hybride :

Entre les systèmes marchés et les systèmes réseaux, il existe des systèmes de gouvernance hybrides ou médians. Il s'agit du cas italien et français. Ce modèle est caractérisé par l'intervention e l'Etat pour modeler le système de gouvernance.

L'existence d'un modèle hybride de gouvernance d'entreprise peut s'expliquer par l'existence de puissants facteurs économiques, politiques et institutionnels. Il présente deux grandes caractéristiques principales :

- Un actionnariat minoritaire relativement puissant en charge de la surveillance des décisions stratégiques et opérationnelles prises par les dirigeants ;
- Un objectif multidimensionnel de l'entreprise par opposition au seul objectif qui est de maximiser la valeur actionnariale (Plihon, al.2003).

Trois facteurs expliquent l'existence de ce modèle hybride :

- L'internationalisation des marchés financiers ;
- La mondialisation des stratégies d'entreprise ;
- La mise en œuvre d'une nouvelle réglementation internationale.

2. Propositions et recommandations pour une meilleure gouvernance

A cause des scandales financiers qui ont éclaté aux États-Unis et aux différents pays du monde, plusieurs initiatives ont été entreprises pour promouvoir un ensemble de recommandations portant sur diverses pratiques de gouvernance des entreprises.

2.1. Lois, rapports et principes internationaux de la gouvernance d'entreprise

Les rapports Cadbury, Greenbuy, les principes d'OCDE, les recommandations des rapports Vienot, la loi NRE, la LSF et la SOX sont les principales normes internationales sur lesquelles toutes les entreprises se sont basées pour améliorer leur système de gestion. L'application de ces normes permet d'assurer une transparence dans la gestion et le fonctionnement correct des marchés financiers.

2.1.1. Le rapport Cadbury :

Le comité Cadbury fut créé en 1991 afin de répondre aux questions des responsabilités des administrateurs exécutifs et non exécutifs, des relations entre les actionnaires et le conseil d'administration, du rôle des comités d'audit, des rémunérations et de nomination ou de sélection des administrateurs. Ce rapport met l'accent particulièrement sur la nécessité de séparer les responsabilités au sommet des sociétés, de rééquilibrer les structures d'autorité et de pouvoir (taille optimale du conseil d'administration et modalités de fonctionnement)¹.

En résumé les principales recommandations de ce comité sont :

- L'existence des comités (audit, rémunération et nomination) ;
- La participation au sein du conseil de personnalités indépendantes ;
- La nécessaire transparence de l'information devant être transmise au marché.

2.1.2. Le rapport Greenbury :

Le rapport Greenbury paru en 1995, rendra obligatoire un certain nombre de recommandations concernant particulièrement les règles liées à la rémunération des dirigeants. Ainsi, les sociétés cotées à la bourse de Londres doivent obligatoirement publier la liste des rémunérations exactes de leurs dirigeants et les transmettre à leurs actionnaires. Ces comités visent alors à instituer la production d'information fiable et pertinente et à intégrer dans leurs conseils l'avis de personnalités indépendantes.²

Après les Etats-Unis et la Grande Bretagne, le mouvement de codification des pratiques de gouvernance et de bonne conduite s'est propagé dans les pays d'Europe et du monde.

2.1.3. Les rapports Vienot 1& 2 et le rapport Bouton :

La France a rejoint relativement tôt ce mouvement avec la publication du premier rapport Vienot 1 en 1995 qui insiste sur l'information des actionnaires, l'examen périodique de la composition, de l'organisation et du fonctionnement du CA, ensuite il a été suivi par le rapport Vienot 2 en 1999 qui réaffirme les suggestions antérieures en adopte le concept de gouvernement d'entreprise. Et en dernier lieu le rapport Bouton 2002 ainsi qu'une synthèse technique en 2003 sur la base des trois précédents.

¹ PARRAT, (Frédéric), Op.cit., p.191.

² Ibid.p.195.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

2.1.4. Loi Sarbanes-Oxley (SOX) :

Les nombreux scandales qui ont frappé les Etats –Unis en 2001 et au début de l'année 2002 (Enron, Adeptia, et Worldom) ont entraîné, comme le rappelle Descheemaeker¹(2003), une réaction du législateur américain et l'adoption de la loi dite « Sarbanes-Oxley », votée par le Congrès des Etats-Unis et ratifiée par le président Bush le 30 juillet 2002.

Cette loi Sarbanes-Oxley constitue la plus importante réforme aux Etats –Unis depuis la crise des années 1930. Elle est guidée par trois grands principes : l'exactitude et l'accessibilité de l'information, la responsabilité des gestionnaires et l'indépendance des organes vérificateurs.

La loi a pour objectif d'augmenter la responsabilité de la société et de mieux protéger les investisseurs, ainsi que redonner confiance aux investisseurs et aux petits épargnants.²

2.1.5. Loi sur les Nouvelles Régulations Economiques (NRE) :

La loi n°2004-420 (France) en date du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a « loi NRE » a notamment eu pour objectif de développer en France le concept de « corporate governance ». Cette loi vise l'accroissement des droits des actionnaires, la meilleure répartition des pouvoirs dans la société, limitation des conflits d'intérêts, etc. Les principales innovations introduites sont : l'équilibre des pouvoirs et le fonctionnement des organes dirigeants, la limitation des cumuls des mandats, la prévention des conflits d'intérêts et le droit des actionnaires.

2.1.6. La loi sur la Sécurité financière :

La loi sur la Sécurité financière a été adoptée par le Parlement français le 17 juillet 2003 afin de renforcer les dispositions légales en matière de gouvernance d'entreprise. La LSF est parue au journal officiel n° 177 du 2 août 2003 (n° 2003-706 du 1^{er} août 2003).

La LSF couvre trois volets principaux³ :

- La modernisation des autorités de contrôle des marchés financiers ;
- La sécurité des épargnants et des assurés ;

¹ DESCHEEMAeker,(Pelle), « Nouvelle régulation internationale des sociétés cotées :les principales dispositions du Sarbanes-Oxley Actof2002 » Bolletín Joly Sociétés, 2003,pp.5-11.

² RIOUX, (Michèle), « à la rescousse du capitalisme américain : la loi Sarbanes-Oxley »,Observatoire des Amériques,2003,p.6. disponible sur : http://www.ameriques.uqam.ca/pdf/Chro_ALENA1.pdf (consulté le 10/03/2017 à 17h00)

³ LAURENT, (Hassid), « PROCESSUS ET RISQUES : deux approches complémentaires », BPMS Groupe,2017 article disponible sur : <http://www.bpms.info> (Consulté le 10/03/2017 à 14 h30)

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

- Le contrôle légal des comptes ainsi que la transparence et le gouvernement d'entreprise. Ce dernier volet s'adresse non seulement aux sociétés faisant appel public à l'épargne, mais à toutes les sociétés anonymes.

2.1.7. Les principes de l'OCDE :

Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE ont été approuvés en 1999 par les Ministres des pays de l'OCDE et se sont depuis lors imposés comme une référence à l'échelon international pour les responsables de l'action gouvernementale, les investisseurs, les sociétés et autres parties prenantes. Ils ont permis de progresser sur des dossiers prioritaires dans le domaine du gouvernement d'entreprise en traçant des orientations précises qui ont inspiré les initiatives législatives et réglementaires prises dans les pays membres et non membres de l'OCDE¹.

Ces principes ont pour objet d'aider les gouvernements à améliorer le cadre régissant l'organisation des pouvoirs dans l'entreprise, en leur proposant des orientations et des suggestions, qui ne revêtent pas de caractère contraignant et qui sont appelées à être revues en fonction des circonstances.²

Les Principes contiennent des orientations prenant la forme de recommandations et d'annotations s'articulant autour de six chapitres :³

- Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'Etat de droit et clairement définir la répartition des responsabilités entre les instances compétentes ;
- Protéger et faciliter l'exercice des droits des actionnaires ;
- Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Tous les actionnaires doivent pouvoir obtenir la répartition effective de toute violation de leurs droits ;
- Reconnaître les droits des différentes parties prenantes « stakeholders » et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes
- Garantir la diffusion, en temps opportun, d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise ;

¹ OCDE, « *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales* », 2004, p.3.

² Jean-Jacques Caussain, « *L'influence mondiale et européenne* », Cahiers de Droit de l'Entreprise, N°5,2005, p.27. Disponible sur http://www.creda.cci-paris-idf.fr/colloques/pdf/2005-gouvernance/03-influence_mondiale.pdf (Consulté le 06/03/2017 à 21h30)

³ OCDE, « *Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE* », 2015, pp.4-5.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

- Assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance de la gestion par le conseil d'administration, ainsi que la responsabilité et la loyauté des conseils vis-à-vis de la société et de ses actionnaires.

2.2. Codes et reformes fondamentaux de la gouvernance des entreprises en Algérie :

L'Algérie, comme tout autre pays dans le monde, elle n'a pas été épargnée par les scandales financiers. Ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements en matière de gouvernance d'entreprise.

2.2.1. Le code algérien de la gouvernance d'entreprise :

Ce code de gouvernance permettant aux entreprises nationales de s'engager dans la dynamique de bonne gouvernance. Ceci contribue à la performance des entreprises.

2.2.1.1. La naissance du code algérien de la gouvernance d'entreprise ¹:

En juillet 2007, s'est tenu à Alger un séminaire international sur la gouvernance d'entreprise, le premier du genre en Algérie. Il a permis aux milieux d'affaires et aux institutions intéressés de mieux cerner la portée de ce concept managérial dans son acceptation actuelle et de prendre connaissance des expériences internationales auxquelles il a donné lieu depuis les années 1990. La prise de conscience a été immédiate sur les avantages multiples de la promotion de la gouvernance d'entreprise en Algérie.

Dans cette perspective, il est apparu, au cours du séminaire, que le premier pas à effectuer était d'élaborer un code algérien de gouvernance d'entreprise. CARE et le FCE se sont aussitôt engagés à traduire l'idée en projet et à assurer sa concrétisation. L'appui des pouvoirs publics, à travers le Ministère de la PME et de l'Artisanat (MPMEA), a été immédiat. Celui de divers organismes internationaux intéressés tels la SFI, le Programme MEDA d'appui aux PME, et le GCGF, l'a été tout autant.

Dans ce cadre, le MPMEA a apporté une contribution particulière aux travaux de la taskforce qui a été mise en place, dès novembre 2007, sous la dénomination de GOAL 08 (annexe01), allusion à « Gouvernance Algérie, année 2008 ».

Le présent Code est l'aboutissement d'un travail mené par GOAL 08 entre novembre 2007 et novembre 2008.

Le présent Code a pour objet de mettre à la disposition des entreprises algériennes, partiellement ou totalement privées, un instrument didactique simplifié leur permettant

¹ Code Algérien de la gouvernance d'entreprise, Edition 2009, p.10

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

d'appréhender les principes fondamentaux de la gouvernance d'entreprise et d'engager une démarche, en vue d'intégrer ces principes en leur sein.

Le Code proposé, tout en s'inscrivant dans le cadre des lois et règlements en vigueur, ne revêt aucun caractère légal et ne comporte aucune disposition contraignante.

2.2.1.2. Structure du Code¹ :

Le Code proposé comporte deux grandes parties et des annexes :

- La première partie explicite les raisons pour lesquelles la gouvernance d'entreprise est aujourd'hui nécessaire en Algérie et établit les connexions avec les problématiques de l'entreprise algérienne, notamment la PME privée.
- La seconde partie expose les principaux standards de gouvernance d'entreprise. Elle passe en revue, d'une part, les relations entre les instances organisationnelles de l'entreprise (Assemblée Générale, Conseil d'Administration et direction exécutive); d'autre part, les relations de l'entreprise avec les autres parties prenantes.

Le Code se termine par des annexes qui rassemblent, pour l'essentiel, des outils et conseils pratiques auxquels les entreprises peuvent recourir, afin de répondre à une préoccupation ponctuelle et précise.

2.2.1.3. Les entreprises concernées par le CAGE :

Toutes les entreprises algériennes sont concernées par les principes de bonne gouvernance. Cependant, le présent Code n'intègre pas les entreprises dont les capitaux sont intégralement étatiques et dont la problématique renvoie à une approche spécifique relevant notamment du bon usage des deniers publics.

Ce code s'adresse de manière très particulière² :

- à la grande masse des PME privées. Celles-ci sont en quête de pérennité et ambitionnent de s'imposer comme base d'une économie de marché moderne et performante, et moteur du développement national ;
- aux entreprises cotées en bourse, ou se préparant à l'être.

2.2.2. Les réformes des fondamentaux de la gouvernance des entreprises :

Ces réformes visent à renforcer la gouvernance dans les entreprises algériennes afin d'assurer la transparence et la fiabilité des informations.

¹ Code algérien de la gouvernance, 2009, p.17.

² Ibid.p.19.

2.2.2.1. La codification des relations entre les entreprises et leurs partenaires :

En Algérie, les droits et obligations des partenaires de l'entreprise (actionnaires, employés, communautés, fournisseurs, clients) sont précisés. A cet effet de nombreux codes ont été adoptés, qu'ils sont présentés comme suivant ¹:

- La protection et la garantie des investissements sont protégées par l'ordonnance n° 01-03 du 20 Aout 2001, ainsi que par divers arrangements multilatéraux ratifiés par l'Algérie ;
- Les intérêts des actionnaires sont protégés par le code de commerce qui leur accorde des droits qui sont exercés au sein des assemblées générales ordinaires ou extraordinaires;
- La protections des droits des autres partenaires de l'entreprise (créanciers, fournisseurs, administrateurs, employés..) par Article4 de l'ordonnance 01-04 relative à la gestion , l'organisation et la privatisation des entreprises publiques qui considère que le capital social est le gage permanent et irréductible des créanciers sociaux ;
- Le Code Civil, en ce qui concerne le contrat portant sur la propriété ;
- Les Lois du consommateur, les lois relatives aux relations de travaux, à la prévention et au règlement des conflits et à l'exercice du droit syndical qui protège les salariés ;
- Le Code du Commerce et les dispositions statutaires qui précisent les relations entre les administrations et la société

2.2.2.2. La responsabilité des entreprises, directeurs et cadres ²:

- Les entreprises, les institutions de crédits, les établissements financiers et les sociétés d'assurance, publics ou privées, sont tenus par le Code de Commerce les dispositions du Conseil de le Monnaie et du Crédit , le Code des Assurances, le Code des Impôts , sous peine de sanctions civiles et pénales d'établir dans les délais et selon les mêmes formes et méthodes d'évaluation tous leurs documents comptables certifiés par le commissaire aux compte et de fournir, sous peine de sanctions pécuniaires, les informations non financières à l'Office National des Statistiques (ONS).
- Le contrôle de la conformité des entreprises publiques aux normes prescrites est assuré par les Sociétés de Gestion et de Participation (SGP) dont elles relèvent. L'autre organe de vérification de la comptabilité des entreprises est l'administration fiscale. L'article 75 du Code Fiscal dispose « qu'en aucun cas, les administrations de l'Etat, des wilayas et des

¹ BOUTALEB, (Kouider), « La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie », 7^{ème} conférence internationale de l'union francophone de l'audit interne, Bamako 2006 disponible sur <http://fseg2.univ-tlemcen.dz/larevue07/BOUTALEB%20Kouider.pdf> (Consulté le 04/03/2017 à 00h47)

² Ibid.p.13.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

communes ainsi que tous les établissements ou organismes quelconques soumis au contrôle de l'autorité administrative, ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents de l'administration fiscale, ayant au moins le grade de contrôleur qui leur demande communication de documents de services qu'ils détiennent » ;

- Dans le domaine lié à la conformité des normes comptables et d'audit aux pratiques internationales, le plan comptable national actuel datant de 1975 reste inadapté aux impératifs de gestion .D'où la nécessité de sa réforme déjà engagée par les pouvoirs publics et visant à éliminer les différences entre la comptabilité algérienne et les I A S notamment les normes générales édictées et les règles de présentation et de consolidation des états financiers ;
- La surveillance de l'orientation stratégique et le suivi efficace par le Conseil d'Administration de la gestion des entreprises sont organisés par l'Etat à l'intérieur des lois relatives à la privatisation des entreprises publiques et à la gestion des capitaux marchands. Les Sociétés de Gestion et de Participation mises en place en 2005 et érigées en sociétés par action qui représentent l'Etat en tant qu'actionnaire unique a le pouvoir d'orientation stratégique des entreprises. Le Conseil d'Administration reste dans cette nouvelle organisation de l'entreprise publique, un organe pivot de l'entreprise. Le Code de Commerce lui attribue les pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société ;

L'application de ces réformes au niveau des entreprises algérienne contribuera à l'amélioration de la performance et la création de valeur.

Chapitre 01 : Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise

Conclusion du chapitre :

En résumé, les récents scandales financiers en matière de gouvernance d'entreprise ont généré une crise de confiance dans le secteur des entreprises. A cet effet, la gouvernance d'entreprise est entrée dans le vocabulaire non seulement des analystes financiers, mais aussi des négociants, des bénéficiaires de fonds de pension, des employés de tout ordre et des hauts responsables.

La gouvernance d'entreprise est un ensemble de mécanismes qui permet d'assurer le bon fonctionnement d'une entreprise, en contrôlant tout abus managérial. Elle prend de plus en plus d'importance dans la vie des entreprises. Dans cette perspective, la mise en œuvre de la gouvernance dans l'entreprise permet de garantir un processus durable et efficace de création de valeurs conforme à l'ensemble des parties-prenantes internes et externes et en respect des règlements légaux, des statuts internes et des principes éthiques.

A travers de ce chapitre nous avons pu mettre en exergue l'importance que recouvre la gouvernance d'entreprise au niveau de l'organisation.

Chapitre 02:

***La contribution de l'audit interne à
l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise***

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

Au cours de ces dernières années, la nécessité des outils de contrôle de l'entreprise s'est augmentée. Des diverses lois, chartes de bonne conduite et autres dispositifs ont été légiférés pour faire face aux nombreuses scandales financiers qui ont bouleversés le monde des affaires.

A cet effet, l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, basée sur l'audit interne, devient une nécessité, on considère que ce dernier se présente comme l'un des mécanismes le plus performant dans le système de la gouvernance d'entreprise. En outre les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne donnent pour mission à la fonction d'audit interne d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration.

Dans ce présent chapitre nous allons essayer d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, c.-à-d. d'explicitier le ou les rôles de la fonction d'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise. Pour cela nous présenterons dans la première section quelques généralités sur l'audit interne telles que, son évolution, sa définition, ses missions, ses objectifs, ses différents outils auxquels l'auditeur interne aura recours pour la réalisation de sa mission, et l'organisation de l'audit interne par les différentes normes internationales, le code de déontologie, et la charte d'audit.

La deuxième section sera consacrée au positionnement du l'audit interne dans l'organisation, à savoir le rattachement hiérarchique d'audit interne à la direction générale, au conseil d'administration /comité d'audit et à la direction opérationnelle. Par la suite nous présenterons ses différentes fonctions voisines telles que l'audit externe, le contrôle de gestion, le contrôle interne, l'inspection et audit qualité. Et nous finissons cette section par le comité d'audit.

En dernier lieu, et dans la troisième section, nous essayerons d'étudier le rôle que joue l'audit interne dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise. Et ce à travers la présentation des différentes théories, dont la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transactions, qui ont mis en évidence l'importance de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise. Ensuite, nous montrons le rôle d'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise par rapport à la réduction de l'asymétrie l'information ; l'évaluation de contrôle interne et le management des risques

Section 01 : Généralités sur l'audit interne

Aujourd'hui, l'audit interne est un élément important au sein de l'entreprise. Les faillites de Worldcom, Vivendi et surtout Enron en 2001 imposent l'introduction de l'audit comme fonction stratégique.

Il est donc nécessaire dans cette première section de donner un descriptif global de l'audit interne à travers son évolution historique, définitions, l'ensemble de ses objectifs et missions. Ensuite on parlera de ses outils et son organisation.

1. Evolution historique, définitions, objectifs et missions de l'audit interne :

L'apparition de la fonction d'audit interne au sein des entreprises est récente, elle revient à la grande crise économique qui s'est déclenchée en 1929 aux Etats-Unis .Cette fonction s'est développée avec la création de l'IIA en 1941.

1.1. Un aperçu historique sur l'audit :

La création de la fonction d'audit interne dans les entreprises s'inscrit dans le cadre plus général de l'évolution de la notion d'audit.

La notion d'audit est le résultat d'une évolution historique qui a entraîné l'émergence d'une activité bien définie, une activité qui devient aujourd'hui à la mode, et qui se distingue d'autres activités voisines (notamment le contrôle de gestion).

Les premières démarches de contrôle et de normalisation remontent à l'antiquité. En effet les sumériens du 2^{ème} millénaire avant JC avaient déjà compris l'utilité d'établir une information objective entre les partenaires économiques, ainsi le fameux code de Hammourabi ne se contentait pas seulement de définir les lois commerciales et sociales générales mais il mentionnait aussi l'obligation d'utiliser un plan comptable et de respecter les normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication financière.¹

Plus tard, dès le 3^e IIIe siècle avant J.C., les gouverneurs romains ont nommé des questeurs chargés de contrôler les comptabilités de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient l'origine du terme « audit », dérivé du latin « audire » qui veut dire « écouter ». Les questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs »².

¹ « Présentation du secteur, et du cabinet d'audit et CAC », Disponible sur : <file:///C:/Users/FUJITSU/Downloads/5385d75229e0c.pdf> (Consulté le 07/03/2017 à 10h42)

² HERRBACH, (Olivier), « *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* » Université des sciences sociales de Toulouse, Thèse de Doctorat, 08 décembre 2000, p.17.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

En effet jusqu'à la fin du 19^{ème} siècle, la finalité d'audit était la détection des fraudes sous la demande des pouvoirs publics, ainsi les modes de contrôle se basaient sur la vérification détaillée et exhaustive des pièces comptables.¹

A partir du début du 20^{ème} siècle, on a assisté à des nouvelles méthodes de contrôle, il s'agissait des méthodes de sondages sur pièces justificatives. Cette évolution a été due à la croissance de la taille des organisations contrôlées. Au milieu du 20^{ème} siècle, la finalité d'audit était de porter un jugement sur la validité des comptes annuels. Mais suite à l'importance des procédures de fonctionnement de l'entreprise de nos jours, les auditeurs ont commencé à rendre compte et d'apprécier l'intérêt de la qualité de ces procédures pour s'assurer de la fiabilité des informations produites par le système comptable.²

Aujourd'hui, l'audit est une discipline transversale au centre des préoccupations des managers. En ce sens, et face à une variété des besoins, l'audit accroissait à d'autres domaines (d'audit marketing, d'audit d'environnement, d'audit social,..., autrement dit, d'audit interne) qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitements de l'information.

1.2. Définitions de l'Audit Interne :

L'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée.

❖ **Selon l'IIA** (the Institute of Internal Auditor) en 1989 :

« L'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée dans une organisation par une de ses départements pour examiner et évaluer les activités de cette organisation, l'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leur responsabilité. A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils, et informations sur les activités examinées »³.

❖ **Selon l'IFACI** ⁴(Institut français de l'audit et du contrôle interne) :

«L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction d'évaluation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. À cet effet ; les auditeurs examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et les dispositifs mis en

¹ HERRBACH, (Olivier), Op. cit., p.17.

² Sur le site : <http://normes-ias-ifs-au-maroc.ove>(consulté le 22/02/2017 à 19h39)

³ AMMAR, (Sourour), « *Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne*», Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Tunisie, 2007, p.3.

⁴Fondé en 1965 sous un statut associatif, l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes) fédère près de 4 000 auditeurs issus de quelques 900 organismes des secteurs publics et privés, en France et dans les pays francophones.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité»¹.

❖ Selon ALBERTO SIL :

« On peut définir l'audit comme étant une démarche d'analyse et de contrôle, s'applique désormais à l'ensemble des fonctions l'entreprise. Ainsi, y a-t-il des audits de production, de force de vente, de qualité, des ressources humaines et des états comptables et financiers d'une société.»²

❖ Selon CIPFA³ :

« L'audit interne une fonction d'assurance qui fournit une opinion indépendante et objective pour l'organisation, sur son environnement de contrôle et sur l'évaluation de son efficacité pour réaliser ses objectifs organisationnels. Elle examine contrôle, évalue et reporte, dans le respect de l'environnement de contrôle. Elle contribue à l'utilisation appropriée, économique, efficace et efficiente des ressources de l'organisation ».⁴

❖ La définition officielle :

C'est la traduction de la définition internationale adoptée par l'Institut International d'Audit Interne l'IIA le 29 juin 1999 et approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'Institut de l'Audit Interne (IFACI), il est dit : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité».⁵

D'après la définition officielle de l'IIA concernant l'audit interne, on peut constater que la première partie de cette définition met l'accent sur la notion de l'indépendance et de l'objectivité de l'audit interne. De ce fait, on peut dire que ces deux notions permettront aux auditeurs internes d'effectuer une mission d'audit de qualité. En outre, la fonction d'audit interne doit constituer le processus par lequel l'organisation s'assure que les risques auxquels elle doit faire face sont compris et gérés de façon appropriée. Sinon, la deuxième partie de cette définition montre que

¹ KHELASSI, (Réda), « *Les applications de l'audit interne* », Edition Houma, Alger, 2010, p.48.

² ALBERTO, (Sillero), « *auditer révision légale* », Edition ESKA, France, 2000, p.12.

³ Un des plus éminents organismes du secteur de la comptabilité professionnelle du RU et le seul organisme comptable à s'occuper exclusivement du secteur public.

⁴ MAMOGHI, (Chokri), « *Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier* » Institut supérieure de gestion Tunis, Thèse de doctorat, 2014, p.32.

⁵ SCHICK, (Pierre), « *Mémento d'audit interne* », Edition Dunod, France, 2007, p.5.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

l'audit interne est une fonction de création de valeur au sein de l'entreprise, elle aide cette dernière à gérer ses risques et à évaluer son système de contrôle interne afin de contribuer à l'amélioration de sa gouvernance.

1.3. Les objectifs de l'audit interne :

Le rôle d'audit interne est d'assister les membres de l'entreprise dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Sans doute, cette définition permet de comprendre le sens d'action qui est à mener ; il est cependant insuffisant de déterminer le contenu. Il paraît donc nécessaire d'aborder les principaux objectifs qui préoccupent l'auditeur interne :¹

- Développer une culture de contrôle dans toutes les fonctions de l'entreprise ;
- Examiner la fiabilité et la rectitude des informations financières et opérationnelles, et les moyens et les méthodes utilisés pour identifier, mesurer, classer, et diffuser les informations ;
- Examiner les systèmes mis en place pour garantir la conformité avec les politiques, plans, procédures, lois et règlements pouvant avoir un impact significatif sur les opérations ;
- Renforcer la sécurisation de certaines activités identifiées potentiellement à risque en proposant des recommandations adéquates ;
- S'assurer de la mise en place des mesures nécessaires pour sécuriser les zones de risques antérieurement identifiées ;
- Identifier les nouvelles zones de risques potentielles ;
- Réduire les risques de fraudes et développer une politique active de prévention ;
- S'assurer de l'utilisation raisonnable, efficace et économe des ressources ;
- Améliorer la bonne continuité des étapes et procédures.

1.4. Les types d'audit interne :

On peut classer les missions d'audit interne selon plusieurs types qui sont :

❖ Audit de Régularité / Audit de Conformité² :

Selon J.P.Ravelec: « l'audit de régularité consiste à vérifier la bonne application des règles, des procédures, description de postes, organigrammes, systèmes d'information, réglementation, ... ».

¹ IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « Des mots pour l'audit », Imprimerie Compédit Beaugard S.A, Paris, 1995.

² RENARD, (Jacques), « théorie et pratique d'audit interne », 6^{ème} Editions, Edition d'organisation, France, 2006, p.26.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

L'audit de régularité est aussi appelé audit de conformité : dans le 1^{er} cas, on observe la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise et dans le second cas la conformité avec les dispositions légales et réglementaires.

❖ Audit d'efficacité :

Les audits d'efficacité couvrent toutes les fonctions de l'organisation : gestion des ressources humaines, gestion des dépenses, gestion des recettes, gestion budgétaire, gestion commerciale, gestion du patrimoine, ...etc. Ce type d'audit va permettre d'aider l'entreprise dans sa recherche d'efficacité, dans l'atteinte des objectifs fixés et dans la façon de les atteindre le plus efficacement possible.

❖ Audit de Management ¹:

L'audit de management est une dimension nouvelle de l'audit qui constitue le stade ultime de développement de la fonction.

L'auditeur va analyser les choix pris par la direction générale afin de déterminer leurs conséquences pour l'entreprise et l'avertir sur les éventuels risques ou dysfonctionnements.

2. Outils et organisation d'audit interne :

L'audit interne se caractérise par une méthodologie rigoureuse permettant l'auditeur de suivre ses missions avec certain degré d'efficacité, tout en utilisant une boîte à outils large et diversifiées.

Aussi toute fonction est régie par un cadre réglementaire et des lois afin de l'organiser, c'est ainsi que l'audit interne qui considéré comme fonction normé, va aborder le cadre de référence de l'audit interne se matérialisant par un code de déontologie, des normes professionnelles internationales et une charte d'audit

2.1. Les outils de l'audit interne :

L'auditeur interne utilise des outils et des techniques afin de mener à bien sa mission. Ces outils sont des moyens permettant de réaliser dans les bonnes conditions la mission d'audit, ils peuvent être classés en deux grandes catégories: les outils d'interrogation et les outils de description.

2.1.1. Les outils d'interrogation :

Ce sont des outils qui permettent d'aider l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose.

¹ RENARD, (Jacques), « théorie et pratique d'audit interne », 6^{ème} Editions Op.cit., p.29.

❖ **Les Sondages statistique :**

Le sondage statistique est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations effectuées sur un échantillon.

❖ **les interviews :**

On appelle interview « un rapport oral, en tête à tête, entre deux personnes dont l'une transmet à l'autre des informations sur un sujet prédéterminé¹ ». En audit, le but de l'interview est d'acquérir la connaissance d'un système d'information d'une part, et de comprendre le fonctionnement des dispositifs de contrôle mis en place

L'auditeur interne est tenu de suivre un certain nombre de règles relatives à la mise en œuvre d'une interview²:

- **1ère règle** : il faut respecter la structure ou bien la hiérarchie. L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé.
- **2ème règle** : L'interlocuteur de l'auditeur interne doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. C'est-à-dire, il doit connaître clairement la mission de l'auditeur et ses objectifs.
- **3ème règle** : Toutes les difficultés, les points fiables et même les erreurs et les anomalies doivent être citées en même temps, en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations.
- **4ème règle** : Les conclusions de l'interview résumées avec l'interlocuteur doivent recueillir son adhésion avec d'être communiquées et les résultats d'une interview ne doivent pas être communiqués alors que l'intéressé ou l'audit n'a pas encore donné son avis sur les conclusions.
- **5ème règle** : on doit garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les réponses.
- **6ème règle** : L'auditeur interne doit savoir écouter. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

¹AKTOUF, (Omer), « *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations. Une introduction à la démarche classique et une critique* », édition les presses de l'Université du Québec, Québec, 1987, p.87.

² RENARD, (Jaques), « *théorie et pratique d'audit interne* », 5^{ème} Edition, Op.cit., pp.317-318.

- **7ème règle** : L'auditeur dans sa mission doit réaliser une interview et considérer son audité comme un égal dans la conduite du dialogue.

❖ **Les outils informatiques :**

Ils sont devenus de plus en plus indispensables dans toute activité d'audit. Ces outils constituent pour un auditeur un gain de temps considérable. Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies¹ :

- **les outils de travail de l'auditeur** : (les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin, les tableurs, les logiciels de représentations graphiques...etc.
- **les outils de réalisation des missions** : logiciels permettent de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, de formaliser les FRAP...
- **les outils de gestion du service** : les logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation, les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs, les outils de mesures d'efficacité des missions d'audit...etc.

❖ **Vérifications et rapprochements divers :**

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés et qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain. Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées. Ainsi, il en existe de multiples techniques qui permettent d'obtenir une assurance raisonnable de la validité des informations fournies²

2.1.2. Les outils de description :

Ce sont les outils qui ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées.

❖ **L'observation physique :**

L'auditeur interne saisit toute opportunité pour sortir de son bureau vers le terrain et effectuer l'observation physique. Parmi les éléments que l'auditeur doit observer à titre d'exemple : les processus (sortie des camions, réception des marchandises...etc.), l'observation quantitative et qualitative des biens (l'inventaire), l'observation des documents comptables, pas seulement lire mais également d'en regarder les formes (signatures).

❖ **La narration :**

C'est une technique souvent utilisée par l'auditeur interne, il s'agit d'un simple effort

¹ RENARD, (Jaques), « théorie et pratique d'audit interne », 5^{ème} Edition, Op.cit., p.327.

² GERARD, CAVANOU, GUTTMANN, VOUREC'H, « *Controlor & Auditor* », Edition Dunod, France, 2006, p.186.

d'exposition littéraire afin d'expliquer avec le maximum de clarté le déroulement du système ou l'opération en question. Il existe deux sortes de narration, toutes les deux utilisées en audit interne: la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances.¹

❖ **Le diagramme de circulation (flow chart) :**

Le diagramme de circulation est une représentation de la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, il s'agit donc de donner une vision complète de cheminement des informations et de leurs supports.

2.2. L'organisation de l'audit interne :

L'audit interne s'exerce dans le cadre d'un référentiel international permettant une gestion optimale de la fonction et se caractérise par une démarche permettant la détection des dysfonctionnements et leur prise en charge de manière efficaces et continue.

2.2.1. Les normes internationales pour la pratique de l'audit interne :

Ces normes professionnelles ont été fondées par l'IIA. A l'origine, ces normes étaient classées sous la forme d'une liste de responsabilités incombant aux auditeurs. Après certaines évolutions et améliorations ont été apportées, pour être finalement complètement restructurées et finalisées le 1^{er} janvier 2002(annexe N°01). Ces Normes ont pour objet² :

- de définir les principes de base que la pratique de l'audit interne doit suivre ;
- de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
- d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne.

A cet effet, On distingue trois (03) types des normes de l'audit interne (annexe N°01) :

❖ **Les normes de qualification** (série 1000) : énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant activités d'audit interne.

❖ **Les normes de fonctionnement** (série 2000) : décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettent d'évaluer les services fournis.

¹ KHELASSI, (Reda), « *L'audit interne -Audit opérationnel : Techniques, Méthodologie, Contrôle interne* », éditions Houma, Algérie, 2007, pp355-357.

² IFACI, « *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne* », France, 2011.p.1.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

- ❖ **Les normes de mise en œuvre** (série 1000 ou 2000) : consistent à déterminer les procédures pour des missions spécifiques. Ils concernent les activités d'assurance (indiquées par la lettre « A » après le numéro de la norme, et les activités de conseil (Indiquées par la lettre « C » après le numéro de la norme)

Le tableau ci-dessous montre l'organisation des normes IIA :

Tableau N°02: Les normes professionnelles d'audit

Normes de qualification « Ce que sont l'audit interne et les auditeurs »	Normes de fonctionnement. « Ce qu'ils font »
<p>1000 : Mission, pouvoir et responsabilité 1100 : indépendant et objectivité 1110- indépendance dans l'organisation 1120- Objectivité individuelle 1130- Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité</p> <p>1200 : Compétence et conscience professionnelle 1210- Compétence 1220- Conscience professionnelle 1230- Formation professionnelle</p> <p>1300 : programme d'assurance et de la qualité 1310- Evaluation du programme qualité 1311- Evaluations interne 1312- Evaluation externe 1320- Rapport relatifs au programme qualité 1330- Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes » 1340- Indication de non-conformité</p>	<p>2000 – Gestion de l'audit interne 2010 – Planification 2020 – Communication et approbation 2030 – Gestion des ressources 2040 – Règles et procédures 2050 – Coordination 2060 – Rapports au Conseil et à la direction générale</p> <p>2100 – Nature du travail 2110 – Management des risques 2120 – Contrôle 2130 – Gouvernement d'entreprise 2200 – Planification de la mission 2201 – Considérations relatives à la planification 2210 – Objectifs de la mission 2220 – Champ de la mission 2230 – Ressources affectées à la mission 2240 – Programme de travail de la mission</p> <p>2300 – Accomplissement de la mission 2310 – Identification des informations 2320 – Analyse et évaluation 2330 – Documentation des informations 2340 – Supervision de la mission</p> <p>2400 – Communication des résultats 2410 – Contenu de la communication 2420 – Qualité de la communication 2421 – Erreurs et omissions 2430 – Indication de non-conformité aux normes 2440 – Diffusion des résultats</p> <p>2500 – Surveillance des actions de progrès 2600 – Acceptation des risques par la direction générale</p>

Source: SCHICK, (Pierre), « *Memento d'audit interne* », Edition Dunod, France, 2007, p.217.

2.2.2. Code de déontologie¹ :

L'audit interne joue un rôle important dans le processus de la gouvernance d'entreprise, par sa capacité de gérer les risques, l'évaluation de contrôle interne et la création de la valeur ajoutée, il est donc indispensable que la profession de dote un code déontologie, qui a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la fonction de l'audit interne.

Le code déontologie va au-delà de la définition de l'audit interne et inclut deux composantes :²

- Des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne ;
- Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs interne.

Ces règles sont une aide à la mise en pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

Les auditeurs internes sont appelés à respecter certains principes fondamentaux à savoir³ :

- ❖ **Intégrité** : L'intégrité des auditeurs est la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement ;
- ❖ **Objectivité** : Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné ;
- ❖ **Confidentialité** : Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent, Ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations acquises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire ;
- ❖ **Compétence** : Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

2.2.3. La charte d'audit interne :

Selon la norme de qualification 1000 - Mission, pouvoirs et responsabilités, de l'IIA « La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le Code de Déontologie ainsi qu'avec les Normes. Le responsable de l'audit interne doit revoir

¹ Traduction littérale du code of Ethics, approuvé par le conseil d'administration de l'IIA, le 17 Juin 2000.

² IFACI, «code déontologie » disponible sur :

https://institutes.theiia.org/sites/luxembourg/resources/Documents/Code_deontologie_2011.pdf

³ www.ifaci.com (Consulté le 07/03/2017 à 13 h02)

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la Direction Générale et du Conseil. »¹

De ce fait, les normes de qualification, d'indépendance et de suivi soulignent que la Charte doit:²

- Définir les objectifs de l'Audit l'Interne ou la mission de l'Audit Interne ;
- Définir les pouvoirs et responsabilités;
- Définir la position du service d'Audit Interne dans l'organisation ;
- Définir la nature et l'étendue des missions d'Audit (mission d'assurance et missions de conseils internes et externes à l'organisation);
- Préciser le déroulement d'une mission d'Audit en se référant au recueil méthodologique de l'Audit Interne;
- Définir par écrit la responsabilité du suivi des rapports pour s'assurer que des actions appropriées sont entreprises;
- Autoriser l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des Audits;
- Affirmer les règles de déontologie que doivent respecter les auditeurs; préciser l'interaction de l'Audit Interne avec les autres services spécifiques de Contrôle Interne;
- Préciser le type de relation entretenue entre l'Audit de la maison mère et l'Audit local (reporting, accès aux informations, contenu des liens fonctionnels).

¹ IFACI, « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne », Op.cit., p.4.

² <http://www.iiamaroc.org/index.php/l-audit-interne/charte-de-l-audit-interne>
(Consulté le 24/02/2017 à 20 h22)

Section 02 : Le positionnement du l'audit interne dans l'entreprise

Le positionnement de l'audit interne au sein de l'entreprise est le meilleur indicateur pour apprécier son rôle et son importance.

Dans cette section nous présenterons les différents types de rattachement de la fonction d'audit interne. Par la suite, nous allons essayer de ressortir les différences et les complémentarités entre l'audit interne et ses fonctions voisines. Enfin nous étudierons la relation entre l'audit interne et le comité d'audit.

1. Rattachement hiérarchique d'audit interne

Le rattachement hiérarchique de l'audit interne a connu un développement incessant lié aux préoccupations principales des missions d'audit interne. Au début, l'audit interne est rattaché au chef comptable ensuite à la direction financière. Dans ce cas, son rôle est de contrôler et certifier les états financiers. De nos jours, l'audit interne occupe une place importante au niveau de l'entreprise, il se rattache au top management. Cette évolution traduisant l'extension du champ d'application des missions d'audit interne et son rôle de conseil au management.

1.1. Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale :

La direction d'audit interne peut être rattachée à la direction générale. L'intérêt d'un tel rattachement réside dans la très grande fluidité de l'information, diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité dans les prises de décision. Pour Renard(2006), un tel rattachement permet aux auditeurs internes « d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques¹ ».

1.2. Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit :

Le service ou la direction d'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein.

Dans le cadre d'une bonne gouvernance, le rattachement au conseil d'administration permet de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et les représentants des actionnaires (le conseil d'administration). Il ne s'agit pas de priver la direction générale d'un outil de management, mais plutôt, de doter le conseil d'administration d'un outil d'identification et d'évaluation des risques.

¹ RENARD, (Jacques), « théorie et pratique d'audit interne », 6^{ème} Edition, Op.cit., p.50.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

Ce rattachement constitue donc le meilleur moyen pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'organisation. Cependant le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit n'exclut pas que l'audit interne dialogue avec la direction générale et les échelons hiérarchiques.

1.3. Le rattachement à une direction opérationnelle :

Ce rattachement est le moins intéressant, car il place l'audit interne dans un niveau inférieur par rapport à les directions opérationnelles, généralement la direction administrative et financière. Cependant néanmoins, ce positionnement représente l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service d'audit interne.

2. Distinction entre l'audit interne et les fonctions voisines

Pour une bonne précision du positionnement de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise, du rôle qu'il est appelé jouer et connaître les points de convergence et de divergence entre l'audit interne et certaines fonctions voisines comme l'audit externe, contrôle de gestion, l'inspection...., nous avons élaboré une brève comparaison continue dans les tableaux ci-dessous :

2.1. L'audit interne et l'audit externe :

L'audit externe est : « une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, des résultats et des états financiers, et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers»¹.

Cette définition montre que l'audit externe est une fonction exercée par une personne extérieure à l'entreprise. C'est une activité de contrôle et de conseil imposée par la loi pour l'audition et la validation régulière des comptes et les états financiers.

Le tableau ci-dessous présente une brève comparaison entre l'audit interne et l'audit externe :

¹ RENARD, (Jacques), « théorie et pratique d'audit interne », 5^{ème} Edition, Op.cit., p.57.

Tableau N°03: Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe

	<i>Audit interne</i>	<i>Audit externe</i>
Statut	Appartient au personnel de l'entreprise	Prestataire de services juridiquement indépendant
Les Bénéficiaires de l'audit	les responsables de l'entreprise : managers, direction générale, éventuellement comité d'audit	tous ceux qui en ont besoin de la certification des comptes : Les actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs,
Objectif	Apprécier la bonne maîtrise des activités (diapositifs du CI)	Certification des états financiers
Champ d'application de l'audit	Toutes les fonctions de l'entreprise dans toutes leurs dimensions	Toutes les fonctions et les SI qui participent à la détermination des résultats
La prévention de la fraude	Toute fraude quel que soit sa forme.	Toute fraude susceptible d'avoir une incidence sur le résultat
Indépendance de l'auditeur	L'indépendance de l'auditeur interne est assortie de certaines restrictions.	L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire.
Périodicité des audits	En permanence dans l'entreprise	Intermittente
La méthode de l'auditeur	La méthode des auditeurs internes est spécifique et originale	Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires.

Source : RENARD, (Jaques), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », Edition d'organisation, 7^{ème} édition, France, 2010, p.80.

2.2. L'audit interne et le contrôle de gestion :

Pour Robert Newton Anthony, le contrôle de gestion est « un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »¹.

Cette définition de contrôle de gestion permet d'identifier trois éléments essentiels à savoir :

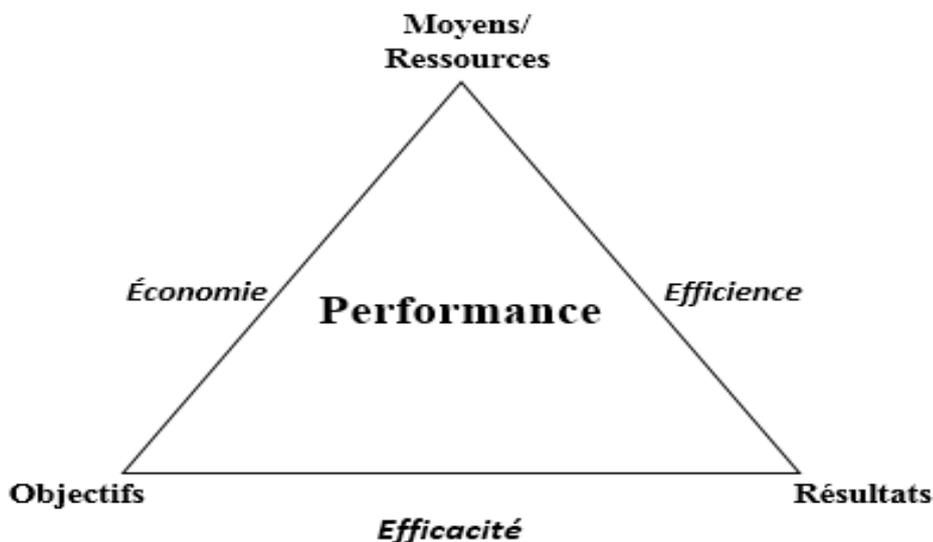
- ❖ **Les objectifs :** il s'agit de ceux que l'entreprise s'est fixée à travers son plan développement

¹ ROBERT, (Anthony) « *Planning and control systems: a framework for analysis* », Harvard, 1965, p.55.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

- ❖ **Les moyens** : ce sont les ressources dont dispose l'entreprise pour atteindre ses objectifs.
- ❖ **Les résultats** : ce sont les aboutissements des différentes actions menées par les managers de l'entreprise en vue d'atteindre les objectifs fixés grâce aux ressources dont l'entreprise dispose.

Figure N°05 : Le triangle de la performance



Source : Demesteere, « *Le Contrôle de gestion dans le secteur public* », 2ème édition, LGDJ, France, 2005, p.56.

Tableau N°04: Comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion

<i>Audit interne</i>	<i>Contrôle de gestion</i>
Comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliorer	Où voulons-nous aller, par où passer ?
Photos périodiques et détaillées	Cinéma continu et global
Contrôler l'application des directives, la fiabilité des informations. Audite la fonction de contrôle de gestion	Planifié et suit les opérations et leur résultats. Analyse le budget du service d'auditeur
Mécanicien de chaque secteur	Navigateur de l'ensemble des secteurs

Source : SCHICK, (Pierre), « *Memento d'audit interne* », France, Editions Dunod, 2007, p.5.

2.3. L'audit interne et l'inspection :

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'Audit Interne, et on trouve aussi – *last but not least* – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'Audit Interne¹.

Le tableau ci-dessous présente une comparaison entre l'audit interne et l'inspection : °

Tableau N°05 : Comparaison entre l'audit interne et l'inspection

	Audit interne	Inspection
Régularité/ Efficacité	Contrôler le respect des règles et leur Pertinence	Contrôler les respects des règles sans les interpréter ni les remettre en cause
Méthodes et objectifs	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'améliorer la performance de l'entreprise	Identifier les actions nécessaires pour les réparer et le remettre en ordre
Evaluation	Considère que le responsable est toujours responsable. Donc critiquer et accuser les systèmes et non les hommes évalués le fonctionnement des systèmes	Déterminer les responsables et accuser, sanctionner les responsables. Evaluer le comportement des hommes. Parfois même leurs compétences et Qualités

Source: SCHICK, (Pierre), « *Memento d'audit interne* » Editions Dunod, Paris, 2007. p.54

2.4. Audit interne et audit qualité :

La norme ISO 19011 en 2002 a défini l'audit qualité comme suit : « processus systématique, indépendant et documenté permettant d'obtenir des preuves et de les évaluer de manière objective, pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits ».²

Selon la prise de position publiée par l'IFACI sur Audit Interne- Qualité en mai 2004, l'audit qualité n'est pas une fonction en soi, il n'est qu'une partie de la fonction qualité, alors que l'audit interne est une fonction en soi, elle permet une évaluation, une assurance, par essence indépendante de la ligne opérationnelle.

Le tableau ci-dessous présente une comparaison entre l'audit interne et l'audit qualité :

¹ RENARD, (Jacques), « théorie et pratique d'audit interne », 5^{ème} Edition, Op.cit., p.81.

² VANDEVILLE, (Pierre), « *Audit qualité-sécurité-environnement* », Edition AFNOR, France ; 2003, p.20.

Tableau N°06: Comparaison entre l'audit interne et l'audit qualité

	Audit interne	Audit qualité
Organisation du service	Service à part entière d'une organisation, identifié en tant que tel. « Un métier à temps plein » Pendant quelques années.	Corps d'auditeurs qualité composés de personnes formées à ces pratiques mais qui occupent d'autres fonctions dans l'organisation. « Un métier à temps partiel »
Natures des missions	Conformité, efficacité, efficience.	Une dominante conformité
Durée des missions	Longues, quelques semaines.	Courtes, quelques jours
Normes d'audit	Normes professionnelles de l'audit interne	Normes ISO 10011.
Objectifs prioritaires	Identifier des zones de risques non couvertes par des dispositifs de CI.	Identifier des exigences de la norme ISO 9001 non satisfaites par les dispositifs du SMQ.

Source : SCHICK, (Pierre) et autres, « *Audit interne et référentiels de risques* », édition DUNOD, France, 2010.p.39

2.5. Audit interne et contrôle interne :

Il n'y a pas d'audit interne et plus généralement d'audit sans dispositifs de contrôle interne. En effet, la mission générale d'audit interne consiste à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints. (Le contrôle interne sera notre objectif d'étude dans la partie suivante)

Tableau N°07: Comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne :

	Audit interne	Contrôle interne
Objectifs	Apprécie l'existence, la pertinence, l'efficacité des dispositifs du contrôle interne (processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance).	Conçoit et met en place les dispositifs de contrôle interne
Mode d'intervention	Va sur le terrain et développe une méthodologie d'investigation détaillée.	Intervient à distance et par un réseau de correspondants.
Complémentarité	Ces deux activités, lorsqu'elles cohabitent, se complètent, l'une (contrôle interne) conçoit et met en œuvre le contrôle interne. L'autre (l'audit interne) en apprécie l'existence, la bonne application et l'efficience.	

Source : SCHICK, (Pierre) et autres, « *Audit interne et référentiels de risques* », édition Dunod, France, 2010.p.39.

3. Le contrôle interne : finalité de l'audit interne :

Toute entreprise a pour but d'assurer, en fonction de ses moyens, l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixée. Pour ce faire, elle doit mettre en place un dispositif de contrôle interne lui permettant la bonne maîtrise de ses activités et le respect des consignes à tous les niveaux.

3.1. Définitions du contrôle interne :

En 1992, le COSO a publié un document devenu la référence en matière de contrôle interne et intitulé : « Internal Control- Integrated Framework » (Contrôle interne – Cadre de référence).¹

Le référentiel initial appelé COSO 1 a évolué depuis 2002 vers un second corpus dénommé COSO 2.

Le COSO 1 propose un cadre de référence pour la gestion du contrôle interne² : « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- L'efficacité et l'efficience des opérations ;
- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur»

Le COSO 2 propose un cadre de référence pour la gestion des risques de l'entreprise (Enterprise Risk Management Framework) : « La gestion des risques de l'entreprise est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, exploité pour l'élaboration de la stratégie et transversal à l'entreprise, destiné à :

- Identifier les événements potentiels pouvant affecter l'organisation ;
- Maîtriser les risques afin qu'ils soient dans les limites du « Risk Appetite³ (appétence au risque)» de l'organisation ;
- Fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation»⁴.

Il apparaît que le COSO 2 inclut les éléments du COSO 1 à travers d'un troisième point et le complète sur le concept de gestion des risques. Le COSO 2 est basé sur une vision orientée risques de l'entreprise.

¹ PIGE, (Benoit), « *audit et contrôle interne* », Editions EMS, France, 2009, p.22.

² PAUL, (J), et autres, « *manuel d'audit interne* », Edition Eyrolles, France, 2015, p.3.

³ Le niveau de prise de risque accepté par l'organisation dans le but d'accroître sa valeur.

⁴ PAUL, (J) et autres, Op.cit., p.5.

3.2. Les objectifs de contrôle interne¹ :

Le référentiel COSO établit trois catégories d'objectifs, ce qui permet aux organisations de prendre en compte différents aspects du contrôle interne :

- ❖ **Objectifs liés aux opérations** : ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que la sauvegarde des actifs ;
- ❖ **Objectifs liés au reporting** : ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent englober la fiabilité, les délais, la transparence ou d'autres aspects demandés par les régulateurs, les organismes de normalisation ou les instructions internes ;
- ❖ **Objectifs liés à la conformité** : ils concernent le respect des lois et règlements applicables.

3.3. Les composantes du contrôle interne :

Le contrôle interne, tel que défini par le COSO, comporte cinq composants :

- ❖ **l'environnement de contrôle** : l'environnement de contrôle traduisant la culture de l'entreprise, il est en effet déterminé par la charte de l'entreprise et les qualités individuelles des collaborateurs (conseil d'administration, direction générale,... etc.)².
- ❖ **l'évaluation des risques** : chaque entreprise doit avoir conscience des risques auxquels elle est exposée et savoir comment les piloter. La méthode consiste souvent à identifier, à analyser et à évaluer ces risques. La réalisation des objectifs d'entreprise, dont le conseil d'administration et la direction sont responsables, constitue toujours le point de départ d'une évaluation efficace du risque.
- ❖ **Les activités du contrôle interne** : Les activités de contrôle correspondent à l'ensemble des politiques et des procédures mises en place pour maîtriser les risques et réaliser les objectifs de l'organisation.
- ❖ **L'information et la communication** : Elles consistent en l'identification et la collecte des informations pertinentes dans une forme et délai permettant à chacun d'assurer ses responsabilités. Elles comprennent non seulement le transfert d'informations opérationnelles et le reporting financier au niveau de l'entité, mais également la nécessité

¹ PAUL, (J) et autres, Op.cit., p.11.

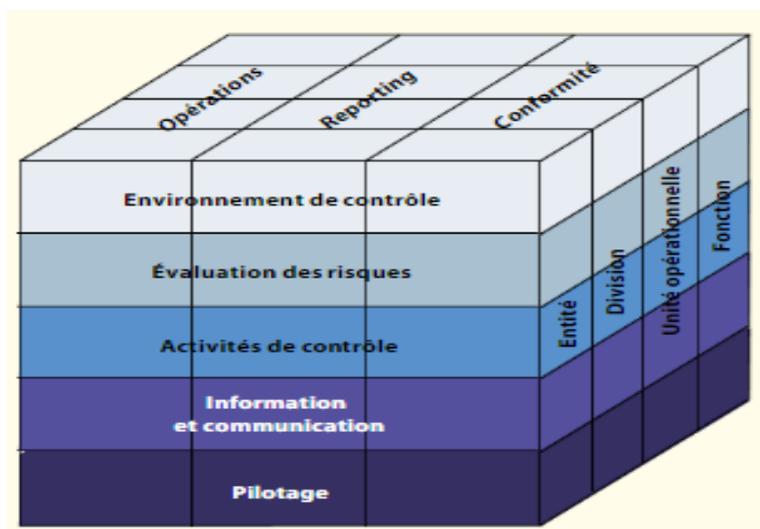
² PriceWaterhouseCoopers, « Système de contrôle interne : un outil de gestion en pleine mutation », disponible sur : file:///C:/Users/FUJITSU/Downloads/pwc_sci_pleine_mutation_06_f.pdf (Consulté le 27/02/2017 à 14h32)

d'une communication efficace favorisant le contrôle au niveau de l'entité¹.

- ❖ **Pilotage** : Les systèmes de contrôle interne doivent eux-mêmes être contrôlés, pour en évaluer les performances dans le temps. Pour cela, il faut mettre en place un système de pilotage permanent et procéder à des évaluations périodiques (audit interne).

D'après le COSO : « Il existe un lien direct entre les objectifs que l'entité cherche à atteindre, les composantes du contrôle interne nécessaires à leur réalisation, et la structure de l'entité. Ce lien est représenté dans le cube ci-après »².

Figure N°06: Le cube du COSO



Source: Copyright 2013, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Reproduit avec l'aimable autorisation de l'AICPA agissant en qualité d'administrateur agréé pour le COSO.

3.4. Les limites de contrôle interne :

On peut résumer les limites de contrôle interne en deux points :

- ❖ **Absence de garantie absolue** : Selon le référentiel COSO : tout système de contrôle interne ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. La probabilité d'atteindre ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qu'il s'agisse, par exemple, d'un jugement erroné, de dysfonctionnements dus à des défaillances humaines ou à de simples erreurs³.

¹ FOSSE, (Vanessa) et autres, « Réussir le DSCG4 ; comptabilité et audit », édition Eyrolles, France, 2012, p.196.

² COSO /PwC /IFACI, Référentiel intégré de contrôle interne-Principes de mise en œuvre et de pilotage,p.39.

³ ÉLISABET, (Bertin), « audit interne enjeux et pratique à l'international », Edition Eyrolles, France, 2007, p.59.

- ❖ **Coût du contrôle interne** : en outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque¹.

En effet, ces limites doivent être évaluées par l'audit interne qui devient la fonction vitale et se situe au cœur du management. Chaque responsable sait que la mission de l'audit est une mission délicate car son but est de créer une valeur ajoutée dans un environnement changeant.

4. Le comité d'audit, une instance de surveillance essentielle pour l'audit interne :

Comme nous avons déjà mentionné précédemment le comité d'audit est un groupe de travail issu de l'organe de contrôle d'une société (le conseil d'administration ou le conseil de surveillance) chargé de surveiller la gestion confiée au dirigeant (le directeur général ou le directoire). Il est souvent chargé d'analyser les comptes et le dispositif de contrôle arrêtés par le dirigeant.²

Chaque comité est par ailleurs régi par une charte qui définit son périmètre d'action, ainsi que la confiance qui est placée dans le comité par le conseil d'administration. Cette charte est importante pour justifier sa place dans l'organigramme et assurer son autorité.

Le comité d'audit est en charge de plusieurs éléments. Tout d'abord, c'est lui qui s'occupe de la mise en place de l'audit interne. Il décide de la place de l'audit interne au sein de la société, savoir s'il est rattaché directement à la direction générale ou alors s'il dépend directement du conseil d'administration. De plus, le conseil lui délègue ses responsabilités de surveillance des activités d'audit et de contrôle.

Le comité d'audit a vu son rôle s'élargir pour inclure non seulement le reporting financier et l'audit externe, mais également les activités de surveillance de processus de gestion des risques, de contrôle interne, de conformité, de lanceur d'alerte, de cyber sécurité et d'audit interne. Le comité d'audit, désormais acteur indissociable d'une bonne gouvernance, est devenu un organe reconnu par les régulateurs et sur les plus grands marchés boursiers³.

En contrepartie, l'audit interne pourrait apporter de la valeur au comité d'audit. Ceci à travers⁴ :

¹ Le dispositif de contrôle interne, p17. Disponible sur www.amf-france.org/documents/general/76012.pdf, (consulté le 03/03/2015 à 16 h26)

² MASSELIN, (Jean), MADERS, (Henri), « *Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maîtriser* », Edition d'Organisation, France, 2006.p.255.

³ LARRY, (Rittenberg), « *Interagir avec le comité d'audit* », CBOK 2016. Disponible sur : <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Interacting-with-Audit-Committees-French.pdf>

Consulté le 27/02/2017 à 21h43)

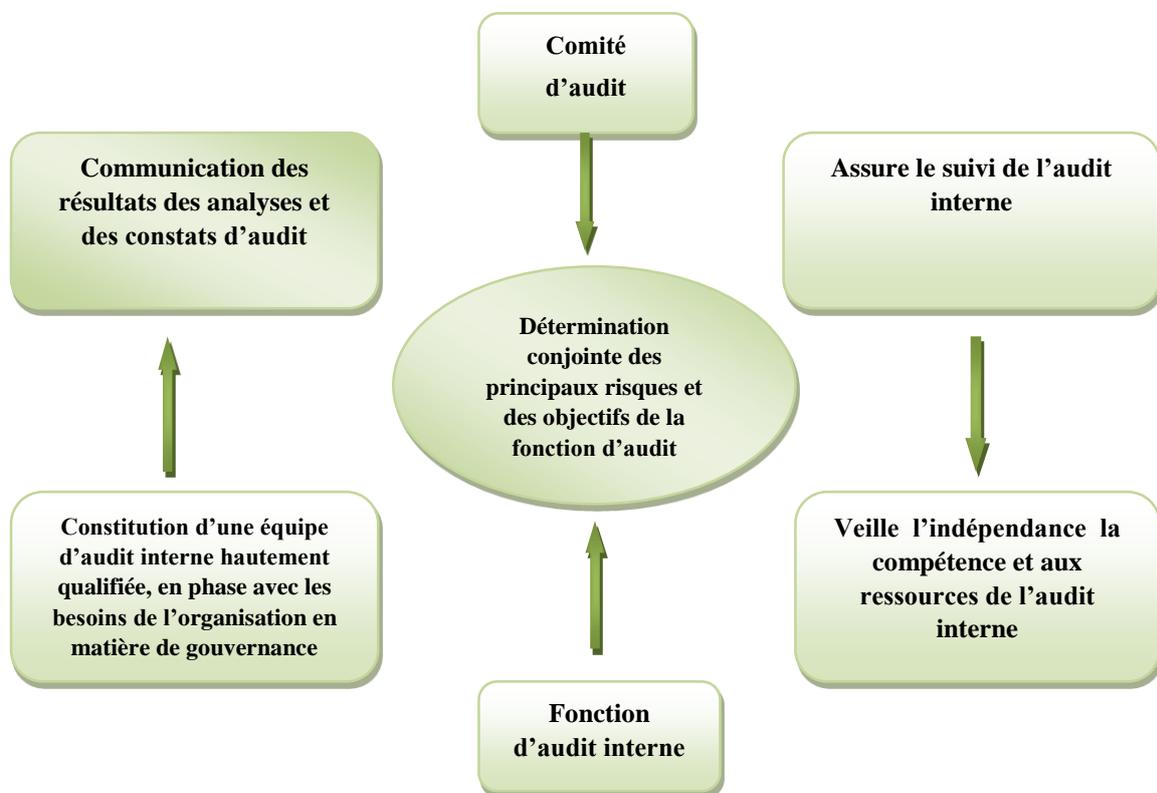
⁴ Ibid.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

- La contribution à la nomination du responsable de l'audit interne.
- La participation à l'examen et à l'approbation du plan d'audit interne.
- Assurance que les constats d'audit sont correctement communiqués et pris en compte par l'organisation.

A cet effet, le dialogue entre l'audit interne et le comité d'audit est caractéristique d'une bonne gouvernance. Cette relation est notamment jugée cruciale pour garantir l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne.

Figure N°07 : Relations entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne



Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016.

En fin, on peut dire que le comité d'audit joue un rôle essentiel dans la création et la continuité d'une fonction d'audit interne compétente et réellement indépendante. En revanche l'audit interne doit quant à lui fournir des services à forte valeur ajoutée au comité d'audit et à l'organisation, afin d'entretenir un niveau de soutien approprié.

Section 03 : L'Audit Interne comme un outil de la gouvernance d'entreprise

L'audit interne est devenu un outil indispensable dans le processus de gestion, surtout de la gouvernance d'entreprise. En effet, l'audit interne est considéré comme l'un des principaux piliers de bonne gouvernance, son rôle est d'évaluer le processus de ce système et de vérifier si les objectifs atteints sont conformément au politique de l'entreprise.

Dans cette section, notre objectif est de montrer cette importance et rôle d'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise, ainsi que d'éclairer la relation étroite entre eux.

1. La relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise

Pour mieux comprendre la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, nous allons étudier la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction, qui ont mis en évidence l'importance de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise.

1.1. L'audit interne, la théorie de l'agence et la gouvernance d'entreprise :

A l'origine de cette approche, on trouve l'analyse de Micheal Janson et William Meckling 1976. Ces derniers définissent la relation d'agence comme un contrat par lequel une ou plusieurs personnes « le principal » engage une autre personne « Agent » pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique une délégation de décision.¹

Une relation d'agence à deux caractéristiques principales : C'est une relation de délégation et elle suppose une asymétrie d'information. Une relation d'agence naît dès lors qu'une personne en engage une autre pour remplir une mission qui nécessite une délégation de pouvoir. La relation entre un actionnaire et un manager est une relation d'agence. L'actionnaire (le principal) délègue la prise de décision au manager (l'Agent).²

Les problèmes d'agence (déjà cité dans le chapitre précédent) entre actionnaires et dirigeants peuvent être résolus par l'engagement d'un troisième intervenant qui pourra faire un rapport aux actionnaires concernant les actions et les décisions des dirigeants .C'est l'auditeur externe qui pourra aussi faire état de la fiabilité et des signaux émis par le dirigeants quant à sa performance. Dans ce cadre l'audit externe apparait comme un mécanisme de contrôle et de surveillance au sein de la relation d'agence.

¹ MAATI, (Jérôme), Op.cit., p.13.

²OUBJJA, (Mohamed), « la théorie de l'agence », Edition Economica, Maroc, 2014, p.43.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

L'audit interne émanation de la direction générale, n'a pas considéré par la théorie de l'agence comme un mécanisme de surveillance¹. Mais depuis quelques années, la théorie de l'agence a donné lieu à de nombreux développements sur la gouvernance des entreprises qui tendent à intégrer aussi l'audit interne comme un mécanisme indispensable dans cette dernière.²

Donc l'audit interne est un autre intervenant pour résoudre les problèmes d'agence. En effet, selon Piot, « une fonction d'audit interne de qualité devrait logiquement répondre à une demande dans la gestion des conflits d'agence, demande destinée à minimiser les coûts contractuels et à maintenir l'équilibre du système de gouvernance »³.

1.2. L'audit interne, la théorie des coûts de transaction et la gouvernance d'entreprise :

La théorie des coûts de transaction s'inscrit dans le cadre de la théorie des organisations. Elle s'attache à expliquer l'existence d'organisations économiques fondées sur la hiérarchie par l'existence de coûts de transaction. Cette théorie permet de comprendre les formes de gouvernance des transactions. Ainsi elle permet d'étudier les formes organisationnelles. Aussi, contrairement au marché, cette théorie considère l'entreprise comme étant le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction⁴. En effet selon Ebando et Pigé « d'un point de vue économique, ce qui distingue les entreprises des marchés c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû de dérouler sur les marchés »⁵.

C'est pour ces raisons que les entreprises ont pris en considération l'internalisation de leurs travaux de l'audit légal (commissaires aux comptes) grâce à la création de la fonction d'audit interne afin de réduire les coûts élevés de commissaire aux comptes. D'après Ebando « Pour ne pas avoir à verser des honoraires élevés aux auditeurs externes, autour des années trente, les conséquences de la crise de 1929 aidant, il fallait recruter des auditeurs internes pour faire des

¹ CHARRAUX, (Gérard), « *Gouvernement d'entreprise et comptabilité* », Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Edition Economica, France, 2000, pp.743-756.

² EBONDO, (Eustache), « *la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne* », Edition Harmattan, France, 2006, p.45.

³ PIOT, (Charles), « *Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports* », Edition De Boeck, France, 2005, p.56.

⁴ WILLIAMSON, (Oliver), « *Transaction-cost economics: The governance of contractual relations* », Journal of Law and Economics, vol.22, octobre 1979, pp.3-61.

⁵ EBONDO, (Eustache) & PIGE, (Benoit), « *l'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction* » Revue Comptabilité Contrôle audit, tome8, Vol.2, 2002, p.53.

travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlements, travaux réalisés jusque-là par des auditeurs externes »¹.

2. Mission d'évaluation du processus de gouvernance d'entreprise par l'audit interne

D'après l'IIA (The Institute of Internal Auditors) : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité».² Cette définition de l'audit interne et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme de gouvernance d'entreprise.

De ce fait, la deuxième partie de cette définition donne un lien direct sur le rôle que joue l'audit interne dans le gouvernement de l'entreprise, elle mentionne explicitement qu'il doit également évaluer le processus de la gouvernance d'entreprise.

En outre, cette évolution des missions de l'audit interne, confirmée par la norme IIA 2130 qui indique³ : « L'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants:

- promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- bien communiquer aux services concernés au sein de l'organisation des informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.

¹ EBONDO, (Eustache), Op. cit., p.77.

² SCHICK, (Pierre) « *Mémento d'audit interne* », Edition Dunod, France, 2007, p.5.

³ GUEYE, (Abdoul Karim), « *Inspections générales d'état d'Afrique: réalités, perspectives et enjeux* », Sénégal, 2010, p.53.

- **2 130. A1** – l'audit interne doit évaluer la conception, la mise en œuvre et l'efficacité des objectifs, des programmes et des activités de l'organisation liés à l'éthique ;
- **2 130. C1** – les objectifs de la mission de conseil doivent être en cohérence avec les valeurs et objectifs généraux de l'entreprise ».

Donc on peut résumer le contenu de la mission d'évaluation et de contrôle du processus de gouvernement d'entreprise par l'audit interne comme suivant :

- L'audit interne doit prendre position sur la capacité du processus de gouvernement d'entreprise à assurer une gestion efficace des performances de l'entreprise, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- L'audit interne doit émettre un avis sur la capacité du processus de gouvernance d'entreprise à bien transmettre aux délégués services concernés au sein de l'entreprise, les informations liées aux risques et aux contrôles ;
- L'audit interne doit évaluer si le processus de gouvernement d'entreprise fournit des informations convenables au conseil d'administration, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.

3. Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise

L'audit interne joue un rôle important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, et ce travers l'évaluation du système de contrôle interne, sa capacité de gérer les risques, de réduire l'asymétrie d'information et à assurer la protection des droits des parties prenantes.

3.1. Le rôle de l'audit interne à l'évaluation du contrôle interne :

Un bon gouvernement d'entreprise s'apprécie généralement à travers la qualité de son système de contrôle interne et de la qualité de ses audits. Un bon système de contrôle interne est celui qui permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et par conséquent d'améliorer ses performances.

La fonction d'audit interne ayant un rôle prépondérant dans le pilotage du système de contrôle interne, à cet effet, elle vise à améliorer et développer en permanence l'efficacité et l'efficience de ce système. Ceci est confirmé par la loi SOX de juillet 2002 aux Etats-Unis, qui oblige l'audit interne d'avoir un rôle dans la préparation de rapport de la direction de l'entreprise sur le contrôle interne dans chaque rapport annuel qui ¹:

¹ Article 404 de la loi Sarbones-oxley

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

- confirme que la direction est responsable de la mise en place et de la gestion d'une structure de contrôle interne adéquate et de procédures pour la communication financière,
- contienne une évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de communication financière, à la date de clôture des comptes.

En outre, la norme **2120** concernant le contrôle stipule que¹ : « L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue.

- **2120. A1** – Sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :
 - la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
 - l'efficacité et l'efficience des opérations ;
 - la protection du patrimoine ;
 - le respect des lois, règlements et contrats.
- **2120. C1** – Au cours des missions de conseil, les auditeurs internes doivent examiner le processus de contrôle interne en accord avec les objectifs de la mission et être attentifs à l'existence de toute faiblesse de contrôle significative ».

Une autre fois, ces normes prouvent le rôle majeur que joue l'audit interne dans l'évaluation du système de contrôle interne qui permette le renforcement de processus de la gouvernance d'entreprise.

Cette évaluation du contrôle interne par l'auditeur permis de constater des situations à risques et à proposer des recommandations permettant de les diminuer. Le but de l'audit interne est donc de diminuer le niveau de risque de façon à obtenir une assurance raisonnable du bon fonctionnement de la fonction ou du processus audité.

Pour effectuer ce travail, l'auditeur va baser sa démarche sur sa connaissance des objectifs de contrôle du domaine audité. Or ces derniers reposent sur la connaissance qu'il a des bonnes pratiques. Elles sont la base des règles de contrôle interne qu'il faut vérifier. L'audit est donc à la

¹ RENARD, (Jacques), « *Audit interne: ce qui fait débat* », Edition Maxima, France, 2003, p.251.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

base de toute démarche de contrôle interne. Aussi, il va s'assurer que les règles de contrôle interne sont effectivement appliquées et donnent les résultats attendus.¹

En définitive, l'évaluation contrôle interne par l'audit interne constitue une véritable plus-value en matière de la gouvernance d'entreprise ; et ce pour trois raisons :

- Elle est indépendante et non entachée de considérations d'organisation ou d'efficacité;
- Elle est périodique pour chacune des activités. Cela dit, elle est également une évaluation permanente pour l'ensemble des activités car une mission succédant à une autre, elle ne cesse de se poursuivre ;
- Elle est globale, car la somme des évaluations permet de porter un jugement sur la qualité intrinsèque du CI de l'entreprise.

3.2. Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise :

Maîtriser les risques, c'est prendre une option sérieuse sur la réalisation des objectifs, qu'il s'agisse d'objectifs stratégiques ou d'objectifs opérationnels. C'est donc une obligation pour qui souhaite un gouvernement d'entreprise de bonne qualité.²

Si le COSO 1 avait mis en évidence la nécessité d'évaluer les risques pour mieux les maîtriser, le COSO 2 a montré qu'il fallait aller plus loin et mettre en place une véritable gestion globale du risque. Le management des risques est d'ailleurs de plus en plus reconnu comme une des composantes essentielles d'une gouvernance solide. A cet effet, le COSO 2 a défini le management des risques comme : « un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque »³.

En outre, la contribution de l'audit interne dans le management des risques est devenue une nécessité, à cet égard, la norme **IIA 2110**, Management des risques, indique : « L'audit interne

¹ « Le rôle d'audit interne », disponible sur <file:///C:/Users/FUJITSU/Downloads/5385a94220989.pdf> (consulté le 12/05/2017 à 20h30)

² NUSSBAUMER, (Sophie) & RENARD, (Jacques): « *audit interne et contrôle de gestion* », Edition d'organisation, Paris, 2011, p.160.

³ COSO / PwC/IFACI (trad.), « *Le management des risques de l'entreprise : Cadre de référence – Techniques d'application* », p.5.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration»¹.

Cette norme montre que l'auditeur interne a des responsabilités concernant le management des risques qui comprennent un des aspects suivants² :

- déterminer si les diverses activités de gestion des risques sont conçues de manière adéquate au regard des événements susceptibles d'avoir des impacts inacceptables ;
- vérifier que les diverses activités de gestion des risques fonctionnent comme prévu ;
- évaluer l'adéquation de la conception et le fonctionnement effectif du programme/système de gestion des risques dans son ensemble ;
- vérifier si les déclarations faites par les propriétaires de risques à la direction générale au sujet de l'efficacité des activités de gestion des risques donnent une image exacte de l'efficacité actuelle de la gestion des risques ;
- vérifier si les déclarations faites par la direction générale au Conseil au sujet de l'efficacité des activités de gestion des risques lui apportent les informations qu'il désire concernant l'efficacité actuelle de la gestion des risques ;
- déterminer si les informations relatives à la tolérance au risque sont communiquées efficacement et rapidement par le Conseil à la direction générale, puis par la direction générale aux propriétaires de risques ;
- déterminer s'il existe des domaines de risques qui ne sont actuellement pas couverts par le processus de gouvernance, alors qu'ils le devraient (par exemple, un risque pour lequel la tolérance et les attentes de reporting n'ont pas été déléguées à un propriétaire de risques précis).

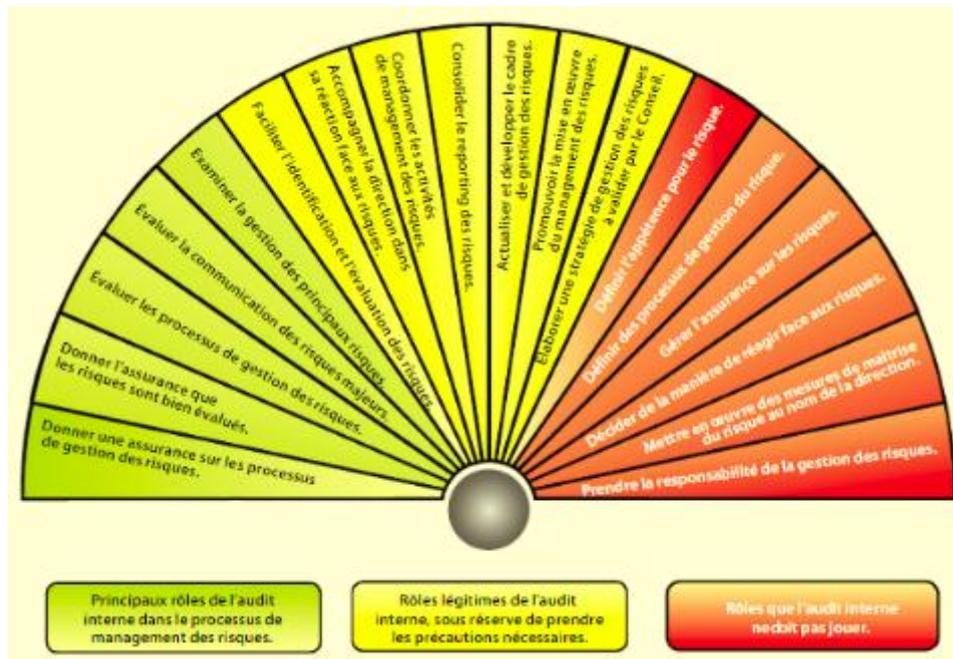
D'après ces responsabilités, on peut considérer que les auditeurs internes sont les meilleures personnes qui peuvent jouer un rôle précieux dans le management des risques grâce à leur éventail de compétences et leur expérience.

La figure ci-dessous présente un éventail des activités du management des risques et indique les rôles qu'une fonction d'audit interne professionnelle doit, et surtout ne doit pas, jouer :

¹ IIA /IFACI (trad.), « *Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne* », Paris, 2014, p. 50

² KURT, (F), PAUL, (J) & autres, « *Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* », Edition Eyrolles, Paris, Chapitre 4, p.20.

Figure N° 08: Le Rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise



Source: The Institute of Internal Auditors Disponible sur: <http://na.theiia.org> (consulté le 08/05/2017 à 13h15)

Les activités présentées à gauche dans la figure 08 sont toutes des activités d'assurance. Elles s'inscrivent dans l'objectif plus large d'apporter une assurance sur la gestion du risque. Une fonction d'audit interne qui respecte les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne doit exécuter ces activités. En outre, le centre de la figure 08 présente les rôles de conseil que l'audit interne peut jouer en relation avec le management des risques. Cependant, les activités présentées à droite de cette figure sont les activités que l'auditeur ne doit pas jouer.

De manière générale, plus l'auditeur s'aventure vers la droite, plus il doit prendre de précautions pour préserver son indépendance et son objectivité.

Enfin, on peut dire que la gestion du risque constitue un élément fondamental du gouvernement d'entreprise. De plus dans le cadre du management des risques, le rôle essentiel de l'audit interne doit consister à apporter à la direction et au Conseil l'assurance de l'efficacité de la gestion du risque. L'audit interne protège ainsi l'indépendance et l'objectivité de ses services d'assurance.

3.3. Le rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie de l'information :

D'après la théorie de l'agence, la relation actionnaires/managers et plus généralement du dirigeant avec l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise (actionnaires, salariés, clients...) porte certaines caractéristiques qui sont favorables à l'opportunisme des dirigeants et pouvant être source de coûts spécifiques¹. Parmi ces caractéristiques on trouve l'asymétrie de l'information qui signifie une inégalité d'informations, c.-à-d. la différence d'accès à l'information des différents acteurs. L'information peut être une source de contrôle et de pouvoir et donc une source de valorisation d'une catégorie d'acteurs par rapport à d'autres.

L'asymétrie d'information a été, et est, souvent abordée dans l'optique de la relation d'agence. Du point de vue partenarial, Pigé distingue trois niveaux d'asymétrie d'information au sein du gouvernement d'entreprise² :

- L'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires ;
- L'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants ;
- L'asymétrie d'information apparaît lorsque les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne.

Au cœur des mécanismes de gouvernance, l'audit interne est perçu comme l'un des moyens pour améliorer la diffusion des informations financières et sécuriser le fonctionnement des marchés financiers. Dans son approche actuelle, l'étude du rôle et de la qualité de l'audit au sein du processus de gouvernance corporative repose donc, en grande partie, sur l'analyse de sa capacité à réduire l'asymétrie d'information entre l'organisation et les utilisateurs des états financiers.³

En outre, au début la théorie de l'agence⁴, n'a pas été considéré l'audit interne comme un mécanisme qui permette la réduction de l'asymétrie d'information liées à la gouvernance d'entreprise, en raison de son rattachement à la direction. Mais, suite aux nombreux développements qui ont connu cette théorie sur la gouvernance d'entreprise, l'audit interne est devenu un acteur principal qui joue un rôle fondamental au sein de la gouvernance d'entreprise.

¹GARFATTA, (Riadh), « *Actionnariat salarié et création de valeur dans le cadre d'une gouvernance actionnariale et partenariale* » THÈSE Pour obtenir le grade de Docteur de l'Université de Bourgogne en Sciences de Gestion, TUNISIE, 2011, pp.23.25.

² PIGE, (Benoît), « *audit et contrôle interne* », Op.cit., p.98.

³ PIGE, (Benoît), « *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations* », Edition De Boeck, Belgique, 2011, p.290.

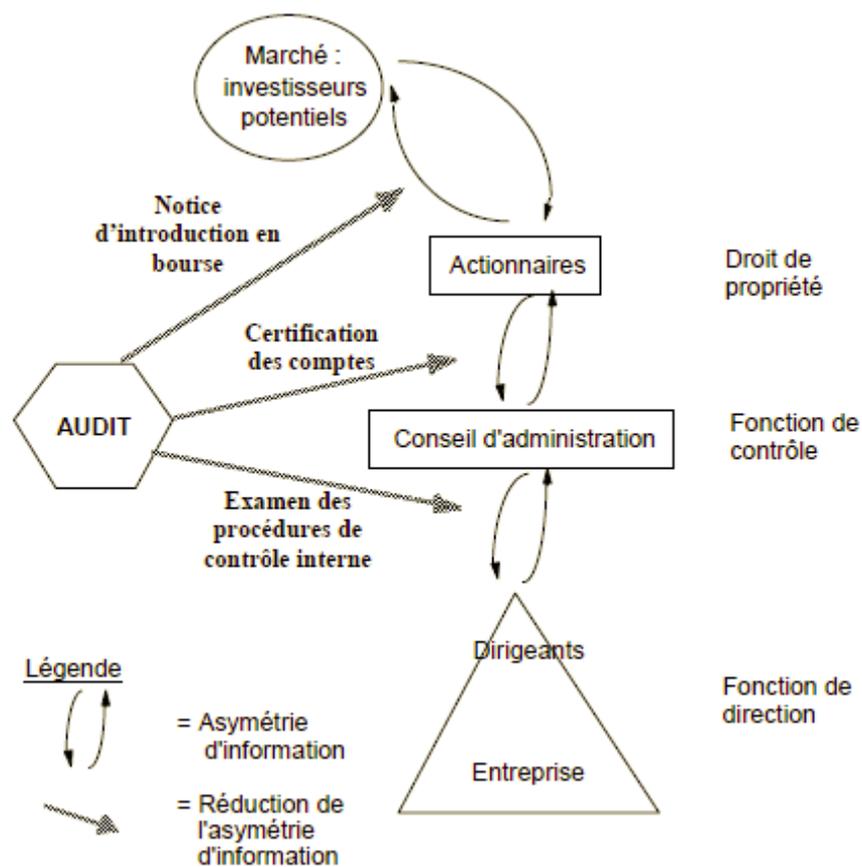
⁴ CHARREUX, (Gérard), « *Gouvernement d'entreprise et comptabilité* », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* », Edition Economica, France, 2000, pp.743-756.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

De plus, la loi LSF et la loi SOX, considèrent la création du comité d'audit et le rattachement au conseil d'administration une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise, car ce comité a les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'informations financières, ainsi que pour s'assurer du suivi des recommandations.

La figure ci-dessous représente l'intervention de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie de l'information

Figure N°09: l'audit interne et l'asymétrie d'information



Source : PIGE, (Benoit), « *Audit et contrôle interne* », Edition EMS, France, 2009, p.199.

Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

Conclusion du chapitre :

Ces dernières années, la gouvernance a connu des nouveaux modes qui ont influencé sur le rôle de la fonction d'audit interne. Au début, leur attention a été concentrée sur le domaine comptable et financier, mais aujourd'hui l'audit interne est présent dans tous les domaines.

La fonction de l'audit interne joue un rôle important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Ceci à travers l'évaluation du contrôle interne, la maîtrise des risques et la réduction de l'asymétrie de l'information. L'origine de cette importance revient aux différents scandales financiers qui ont agité certains pays du monde ces dernières décennies. A cet effet, plusieurs institutions ont édicté de nouvelles lois visant à garantir la fiabilité de l'information financière comme la loi Sarbane Oxely aux Etats-Unis et la loi sur la sécurité financière en France.

Dans cette optique, il urge de signaler que la fonction audit interne contribue considérablement à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Cette fonction aussi est une source d'informations pertinentes, indépendantes, objectives et fiables pour la prise des décisions par les différents acteurs de la gouvernance d'entreprise.

Chapitre 03 :

***L'apport de l'audit interne à
l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise***

Cas : NCA-Rouiba

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

Aujourd'hui l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, basée sur l'audit interne, devient une nécessité, on considère que ce dernier se présente comme l'un des mécanismes le plus performant dans le système de la gouvernance d'entreprise.

Après avoir étudié théoriquement l'audit interne et son rôle dans la gouvernance d'entreprise dans les deux chapitres précédents, nous allons essayer dans ce chapitre de concrétiser l'étude sur le terrain dans le contexte algérien.

Donc ce dernier chapitre démontre l'apport de la fonction de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la NCA-Rouiba. Pour ce faire, nous avons organisé ce chapitre en trois sections.

Tout d'abord dans la première section nous commencerons par présenter l'entreprise NCA-Rouiba, à travers son historique, son identification, sa vision, sa politique, son capital social et voir comment elle est organisée.

Par la suite dans la deuxième section nous essayerons de présenter les structures de gouvernance comme l'assemblée générale, le conseil d'administration, les différents comités, les relations de l'entreprises avec les différents parties prenantes, et la gouvernance familiale. Et de présenter aussi les structures d'audit interne qui sont : management qualité et environnement, contrôle qualité, hygiène et sécurité et l'audit financier.

Enfin, dans la troisième section, nous présenterons notre enquête, pour qu'à la fin étudié et analysé les résultats de notre recherche, qui nous ont permis de confirmer ou infirmer nos hypothèses émise au départ, ainsi que d'apporter quelques suggestions qui peuvent s'avérer utiles pour l'entreprise.

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

Section 01 : Présentation de l'entreprise d'accueil « la NCA-Rouiba »

Créée en 1966, Rouiba est la plus ancienne marque de jus et boissons aux fruits en Algérie. Apporter du plaisir aux consommateurs, par un produit de qualité, tout en contribuant à la création de richesse durable, c'est une mission fixée par la NCA-Rouiba.

Dans cette section nous présenterons la NCA-Rouiba, une des entreprises familiales leaders dans le secteur agroalimentaire, qui a traversé le temps et su opérer les mutations nécessaires pour répondre aux véritables attentes des Algériens.

1. Historique¹ :

NCA-Rouiba est une entreprise familiale créée en 1966 par M. Salah Othmani et son père M. Mohamed Saïd Othmani composant ainsi la première génération, sous le nom «Nouvelles Conserveries Algérienne » et dont l'activité principale était la fabrication de conserves de fruits et légumes sous la marque Rouiba.

Quarante-six années au cours desquelles chacun des membres de la famille, acteur ou spectateur du quotidien de l'entreprise, a contribué à l'écriture de l'histoire de NCA-Rouiba.

Ainsi, la deuxième génération géra de 1966 à 1999. Composée des frères, Salah, Mokhtar, Saïd, El-Hadi, Hassan et Mohamed qui, par leur complémentarité, ont su préserver une unité familiale indéfectible, indispensable à la pérennité de leur entreprise, en assumant chacun le rôle dans lequel il excellait, à savoir : celui de visionnaire, de gestionnaire, de spécialiste ou de marqueteur.

Le relais est à présent passé à une nouvelle génération, Slim et Sahbi, rompus aux nouvelles techniques de management ainsi qu'aux technologies de l'information, insufflant à l'entreprise un renouveau nécessaire à la construction d'un avenir serein. Cette transition douce fut marquée par l'arrêt des activités de conserves de fruits et légumes et par la focalisation sur le métier d'aujourd'hui, en l'occurrence la production de jus et boissons aux fruits.

En 2005, la croissance à deux chiffres enregistrée par l'entreprise ainsi que les besoins d'investissements, ont ouvert les portes du capital de l'entreprise à la société de capital investissement non résidente « Africinvest Fund», fonds institutionnel géré par le groupe

¹ www.rouiba.com.dz

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

« Africinvest- Tuninvest »¹ reconnu pour son haut niveau d'éthique et sa performance appréciable dans la région.

L'entrée du fonds « Africinvest » facilitée par des pratiques de gouvernance à l'avant-garde portées par les valeurs familiales historiques et une culture d'entreprise profondément ancrée, ainsi qu'une vision claire de l'équipe managériale, propulsa l'entreprise vers les sommets attendus.

Sans renier son passé dont elle gardera une empreinte dans son nom, la « Nouvelle Conserverie Algérienne » change de raison sociale en 2008, pour devenir « NCA-Rouiba ».

L'entrée en Bourse de NCA-Rouiba, qui verra des consommateurs de jus Rouiba et des investisseurs institutionnels se substituer partiellement au fonds Africinvest, permettra d'écrire une nouvelle page d'histoire de cette entreprise familiale qui a su passer le cap fatidique de la deuxième génération tout en préservant l'acquis familial.

2. Identification² :

L'identification de la NCA-Rouiba s'est présentée par sa forme juridique, son objet social, ses certifications, sa réglementation et sa gamme de produit et sa politique.

2.1. Forme juridique :

NCA-Rouiba est une société privée de droit algérien qui a été créée en 1966 sous la forme juridique de Société à Responsabilité Limitée (S.A.R.L). Elle a été transformée en Société Par Actions (S.P.A) au mois de mars 2003. La durée de vie de la société, initialement limitée à 50 ans, a été étendue à 99 ans par l'Assemblée Générale Extraordinaire (AGEX) qui s'est réunie le 5 février 2006.

2.2. Objet social :

Depuis sa constitution en 1966, la société n'a exercé que les activités suivantes :

- La production et la distribution de boissons et de jus de fruits ;
- La production et la distribution de conserves de légumes et fruits (abandonnée en 2005)
- La production et la distribution de lait UHT (abandonnée en 2005).

¹ AfricInvest-TunInvest a été fondé en 1994, c'est un groupe financier leader régional dans plusieurs métiers : le capital investissement, l'intermédiation en bourse, la gestion d'actifs et l'ingénierie financière. Il est aujourd'hui l'un des principaux gestionnaires de fonds d'investissement en Private Equity en Afrique du Nord et en Afrique subsaharienne avec plus de 700 millions d'euros d'actifs sous gestion, levés auprès de prestigieux investisseurs privés et agences de développement internationales.

² Notice d'introduction en Bourse NCA Rouiba, 2013, p.36

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

2.3. Certification :

NCA-Rouiba est la première société Algérienne (secteur privé) à être certifiée ISO 9002 version 1994 et actuellement certifiée ISO 9001 version 2008 (norme relative à la normalisation de l'organisation et l'intégration de processus d'amélioration continue). (Annexe N°03)

L'entreprise dispose aussi du Certificat ISO 14001 (norme relative à la protection de l'environnement) (Annexe04) et a d'ailleurs décroché le premier Prix National de l'Environnement en juin 2008, ainsi que du Certificat ISO 22000 (norme relative à la sécurité des Denrées Alimentaires) (AnnexeN°05).

Inscrite dans les valeurs portées par la famille et transposée au sein de la NCA-Rouiba, la responsabilité sociétale de l'entreprise (RSE) se manifeste dans la conduite des activités quotidiennes de l'entreprise, plaçant ainsi la NCA Rouiba en tête des entreprises ayant intégré la norme ISO 26000 dans la région MENA (Moyen-Orient Afrique du Nord).

2.4. Règlementation :

NCA-Rouiba est régie par les dispositions du code de commerce instaurées par l'ordonnance N°75-59 du 26 septembre 1975, modifiée ou précisée par l'ensemble des textes à caractère législatif et réglementaire ultérieurs. Ainsi que par la loi N°09-03 du 25 février 2009 relative à la protection du consommateur et à la répression des fraudes et la Loi 10-05 du 15 août 2010 modifiant et complétant l'ordonnance N°03-03 du 19 juillet 2003 relative à la concurrence.

2.5. Caractéristique essentielles de l'activité :

NCA-Rouiba a été l'un des acteurs les plus importants dans le secteur agro-alimentaire en Algérie. Aujourd'hui, elle évolue exclusivement dans le marché, en croissance, des jus, nectars et boissons non gazeuse communément appelé BRSA (boissons rafraichissantes sans alcool) ou JNSD (juice nactars, still drinks) et se consacre intégralement à la production et la distribution de boissons, de nectars et du jus de fruit.

2.6. La gamme de produits de NCA-Rouiba :

La gamme de la NCA est très diversifiée se compose de 5 catégories de produits destinée comme suite :

- **Mon énergie :** cette gamme, synonyme d'énergie apporte aux consommateurs une boisson alliant le plaisir gustatif à un apport en énergie et en vitalité.

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

- **Light:** cette gamme synonyme de bien-être s'adresse aux consommateurs qui cherchent à apprécier le bon goût des fruits sans sucre ajouté.
- **Premium (Pur Jus et Nectar) :** cette gamme synonyme de naturalité s'adresse aux consommateurs qui cherchent le goût authentique et l'apport calorique du pur jus de fruits.
- **Fresh :** cette gamme s'adresse aux consommateurs qui cherchent une boisson désaltérante et rafraichissante ayant des caractéristiques organoleptiques supérieures. Cette gamme est déclinée en emballage carton et en bouteille plastique.
- **Fruits Mixés :** cette gamme synonyme de goût supérieur s'adresse aux consommateurs adeptes des produits riches en pulpe.

3. Capital social :

3.1. Composition du capital :

Le capital social de la société s'élève à 849 195 000 dinars algériens, réparti en 8 491 950 actions ordinaires de 100 dinars chacune, entièrement souscrites et libérées lors de la constitution de la Société, et suite aux augmentations de capital subséquentes conformément à la Loi.

3.2. Répartition du capital :

A la date d'offre publique de Vente, le capital social de NCA-Rouiba est détenu et réparti entre 19 actionnaires comme le montre le tableau suivant :

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

Tableau N°08 : La répartition du capital social de la NCA-Rouiba

Désignation	Nombre d'actions	%
Salah OTHMANI	10	
Salah OTHMANI (usufruitier) et Slim OTHMANI (nu-proprétaire)	263 990	3,1%
Slim OTHMANI	2 660 330	31,3%
Mohamed El Hadi OTHMANI	654 830	7,7%
Thouraya OTHMANI	399 450	4,7%
Mohamed ATHMANI	360 160	4,2%
Mohamed Saïd Aymen ATHMANI	300 000	3,5%
Saïd ATHMANI	154 810	1,8%
Saïd ATHMANI (usufruitier) et Adnan ATHMANI (nu-proprétaire)	100 000	1,2%
Saïd ATHMANI (usufruitier) et Dorra ATHMANI (nu-proprétaire)	100 000	1,2%
Mohamed Sahbi OTHMANI	72 030	0,8%
Mohamed Mokhtar OTHMANI	70 000	0,8%
Khadija OTHMANI	55 660	0,7%
Zazia OTHMANI	55 660	0,7%
Faouzia ATHMANI	55 660	0,7%
Yamina ATHMANI	50 000	0,6%
Lamy Mohamed SEKKARA	5 660	0,1%
Mohamed Mehdi OTHMANI	2 030	0,0%
Adnane ATHMANI	10	0,0%
Dorra ATHMANI	10	0,0%
Africinvest Fund Ltd	3 131 640	36,9%
Maghrebinvest Algérie SPA	10	0,0%
TOTAL actions	8 491 950	100%
MONTANT CAPITAL SOCIAL	849 195 000	

Source : Document interne de la NCA Rouiba

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

Ce tableau nous a montré que la majorité du capital de la NCA-Rouiba est encore contrôlé par la famille Othmani, en gardant toujours le caractère d'entreprise familiale et ce malgré l'introduction en bourse de la société en 2013.

4. La politique de la NCA-Rouiba :

Nous pouvons résumer la politique de la NCA-Rouiba dans les points suivants :

- Entretien et développer une relation permanente avec toutes les parties prenantes en assurant une communication interactive efficace ;
- Fournir aux clients & consommateurs des produits et services répondant à leurs besoins, aux exigences légales et réglementaires, et aux obligations des normes qualité établies ;
- Pratiquer une gestion rigoureuse et transparente afin d'assurer la disponibilité des ressources et un retour sur investissement ;
- Optimiser l'utilisation des ressources naturelles en favorisant des technologies propres, ainsi que des technologies de recyclage, et prévenir les risques de pollution ;
- Couvrir tous les aspects de sécurité et de santé des employés sur les lieux de travail, et prévenir les accidents & incidents selon les normes d'hygiène et de sécurité ;
- Préconiser un management participatif en développant les responsabilités individuelles et en stimulant les processus d'innovation et d'amélioration systématique ;
- Promouvoir le dialogue social et lutter contre toute forme de discrimination.

5. La vision de la NCA-Rouiba :

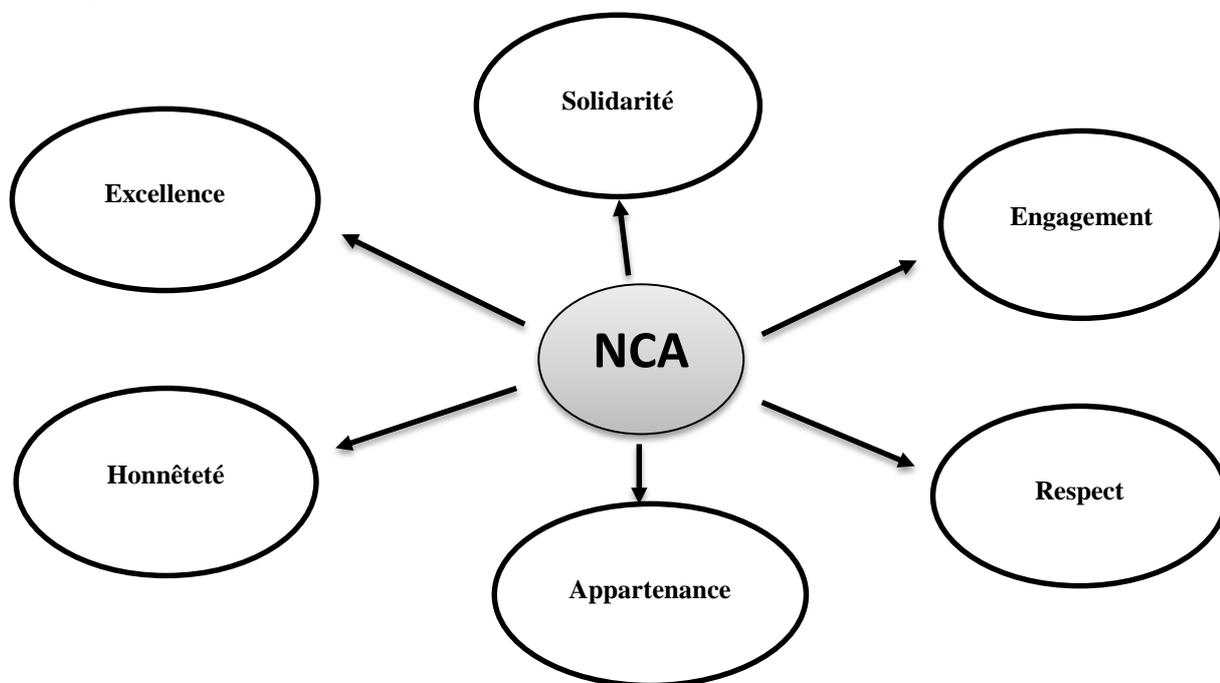
Etre dans le Top 10 des champions afro-méditerranéens de l'agroalimentaire, engagé activement dans le développement durable à travers :

- Une contribution active au développement local-proximité ;
- Des choix de technologies propres ;
- La formation et l'épanouissement de Ressource Humaine ;
- Une contribution à l'amélioration du climat des affaires ;
- Etre conforme aux standards les plus élevés.

6. Les valeurs de la NCA-Rouiba :

Les valeurs sont les points de référence qui permettront à la NCA-Rouiba d'atteindre ses objectifs, parmi ces valeurs on trouve :

Figure N°10 : Les valeurs de la NCA-Rouiba

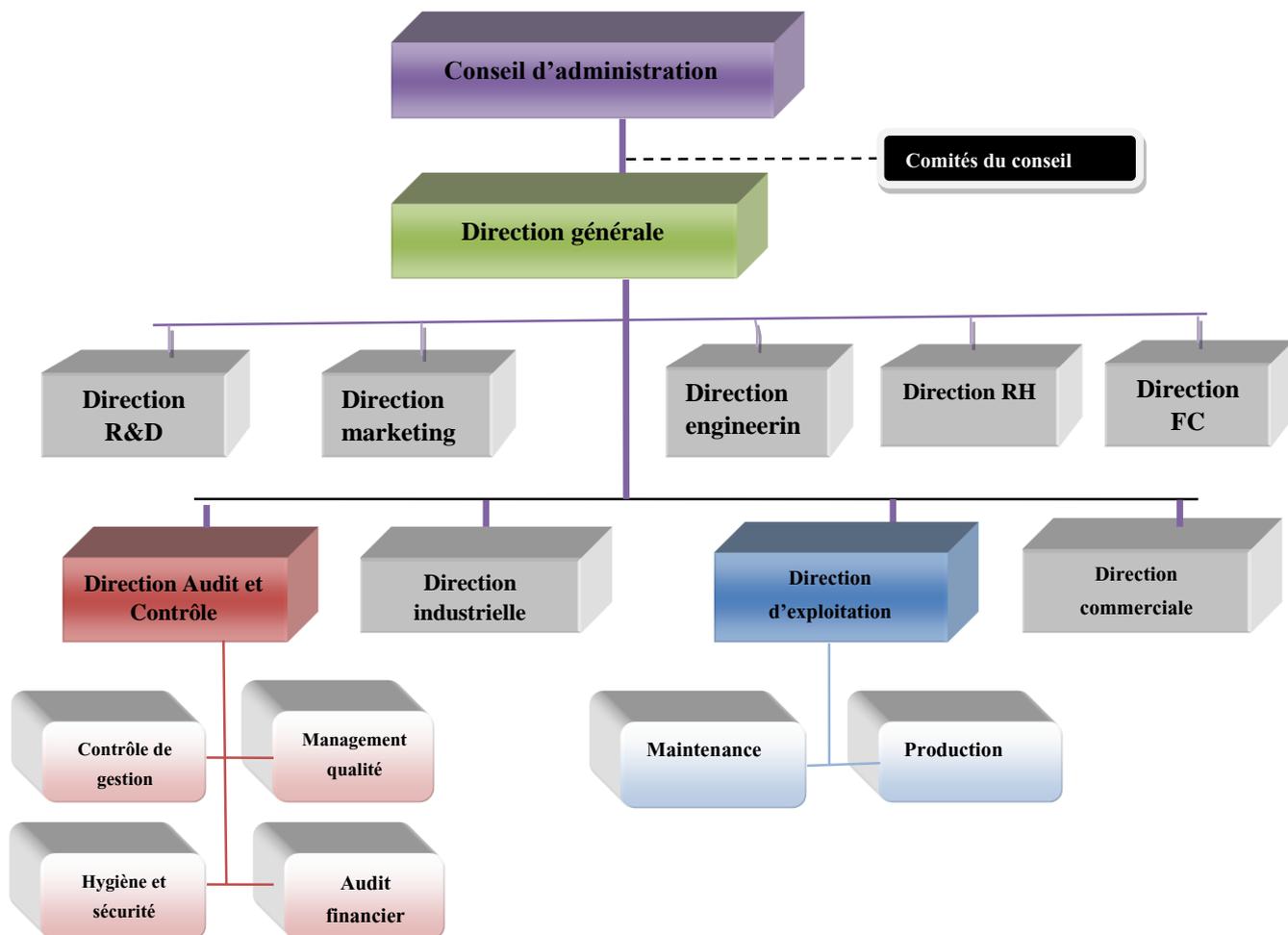


Source : élaboré par l'étudiante à partir des données de la société

7. Organisation de la NCA-Rouiba :

Afin d'assurer une bonne diffusion des principes de bonne gouvernance d'entreprise au sein de la NCA-Rouiba, la société est dotée d'un organigramme organisationnel clair assorti de fiches de fonction détaillées et adossées à un manuel de procédures et de contrôle interne formel. La NCA-Rouiba est structurée fonctionnellement selon un organigramme hiérarchique réparti en 09 directions et un département chapeauté par la direction générale qui elle-même est sous la tutelle d'un conseil d'administration. L'organigramme de la NCA-Rouiba est présenté comme suivant :

Figure N°11 : l'organigramme de la NCA-Rouiba



Source : Document interne de la NCA-Rouiba.

8. Effectif de l'entreprise

L'effectif de l'entreprise est passé de 336 employés en 2003 à 479 employés en 2012. Aujourd'hui, elle projette d'atteindre les 541 employés à la fin de l'année 2016.

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

9. Quelques données de la NCA-Rouiba :

Les tableaux ci-dessous présentent quelques données financières et statiques de la NCA-Rouiba au cours de ces quatre dernières années.

Tableau N°09: Les comptes de résultats de la NCA-Rouiba (en milliers de dinars)

	2012	2013	2014	2015
Chiffre d'affaires	5 669 817	6 032 294	7 053 728	7 490 167
Résultat opérationnel	336 137	382 619	454 398	439 791
Résultat net de l'exercice	168 603	228 870	310 854	188 985

Source : Document interne de la NCA Rouiba

A partir du tableau, nous remarquons que le chiffre d'affaire de NCA-Rouiba est en pleine croissance, il est passé de 5 669 817 DA en 2012 à 7 490 167DA en 2015 soit une croissance positive de plus de 30%. Concernant le résultat net de la société est en croissance de 2012 jusqu'à 2014, après elle a connu une diminution en 2015.

Tableau N°10 : Evolution des quantités produites

Années	2010	2011	2012	2013	2014	perspective 2015
Quantités (millions d'unités produites)	140	167	210	236	260	350

Source : Document interne de la NCA Rouiba

A partir du tableau et de la figure ci-dessus, nous remarquons une évolution importante des quantités produites, soit une augmentation de plus de 55% entre 2011 et 2014, avec une perspective d'augmentation de 35% en 2015 par rapport à 2014.

10. L'introduction de la NCA-Rouiba en bourse :

La Nouvelle Conserverie algérienne (NCA Rouiba) passe du capital investissement à l'ouverture du capital, via la Bourse d'Alger. C'est un cas intéressant à plus d'un titre. D'une pierre

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

deux coups, NCA Rouiba vient casser ainsi le tabou des entreprises familiales réputées très allergiques à une quelconque ouverture et bouscule, par la même, la tradition de voir – jusqu'ici – la Bourse d'Alger boudée par les investisseurs privés.

L'introduction en bourse de la Société NCA-Rouiba a été décidée par le conseil d'administration de la société réuni le 27 mai 2011. Un rétro-planning a été approuvé au cours de la même réunion et le suivi de l'avancement du processus d'introduction a été inscrit à l'ordre du jour des conseils d'administration subséquents et notamment ceux tenus le 30 décembre 2011 et le 17 avril 2012.

La décision d'introduction a également été entérinée par les actionnaires de la société NCA Rouiba, réuni en séance extraordinaire le 31 janvier 2012 ayant approuvé la mise en conformité des statuts de la société avec la réglementation régissant la Bourse d'Alger.

La NCA-Rouiba est entrée à la bourse d'Alger en Avril 2013 en mettant en vente 2122988 actions pour un montant global de 849 millions de dinars qui représente 25% du capital social de l'entreprise .Ce taux permet à l'entreprise de garder son caractère familial, la valeur nominale de l'action est de 100 DA, alors que son prix de cession a été fixé à 400 DA.

La NCA-Rouiba est la quatrième entreprise à être à la bourse d'Alger après Saidal, El-Auarassi et l'assureur privé Alliances Assurances et est la deuxième entreprise privée après Alliances Assurances.

Le premier segment concerne les salariés de la société avec un quota maximum de 85 000 actions, alors que le second est réservé aux personnes physiques et morales avec un quota de 2 037 988 actions. Selon un avis de la Bourse d'Alger, «les actions de la société seront admises aux négociations en Bourse après la clôture de l'opération». NCA Rouiba annonce pour sa part que son introduction en Bourse vise à «garantir l'ouverture d'un canal permanent de levée de fonds propres permettant à l'entreprise de disposer d'alternatives de financement adaptées à ses ambitions».

L'entrée en Bourse de NCA Rouiba permet une levée de fonds conséquente et également de renforcer «sa notoriété auprès de ses clients ainsi que de l'ensemble de ses partenaires économiques, d'augmenter les capacités de production, d'optimiser les capacités de stockage, de consolider et d'élargir la force de vente et de développer les exportations notamment dans la région du Maghreb».

Section 02 : Les structures de gouvernance et d'audit interne au sein de la NCA-Rouiba

La compréhension du rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise passe d'abord par une connaissance des différentes structures en charge de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise mises en place au sein de l'entreprise.

Nous présenterons dans cette section les structures de la gouvernance et d'audit au sein de la NCA-Rouiba, à travers leur composition, fonctionnement et missions.

1. Les structures de gouvernance au sein de la NCA-Rouiba :

Le changement de statut juridique d'une SARL à une SPA a permis aux responsables de la NCA d'installer un bon système de bonne gouvernance.

1.1. L'assemblée générale :

Notre étude au sein de la NCA-Rouiba, nous a permis de constater que cette entreprise applique les dispositions légales régies par le code commerce algérien concernant l'assemblée générale. De plus, elle essaye de mettre en place de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise qui permettent de protéger les droits des actionnaires.

1.1.1. L'assemblée générale de la NCA-Rouiba selon le code de Commerce Algérien :

Les Assemblées Générales de la NCA-Rouiba sont organisées conformément aux dispositions du Code de Commerce comme suit :

- L'Assemblée Générale Ordinaire « AGO » se réunit au moins une fois chaque année durant les six mois qui suivent la clôture de l'exercice ;
- L'Assemblée Générale Extraordinaire « AGEX » se réunit autant de fois que nécessaire pour débattre de toutes les décisions portant sur la modification des statuts.
- Les Assemblées Générales se réunissent sur convocation du conseil d'administration de la société, mais peuvent également, dans les cas prévus par le code du commerce et les statuts de la société, être, convoquées par les commissaires aux comptes ou par un mandataire désigné par ordonnance judiciaire.
- Les Assemblées Générales sont tenues le jour, à l'heure et au lieu indiqués sur la convocation qui doit mentionner l'ordre du jour. Ce dernier ne peut en toute circonstance

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

être modifié, même dans le cas de report de l'assemblée ou dans le cas de tenue suite à une deuxième convocation. Il n'est pas permis à l'assemblée de délibérer sur une question qui n'a pas été prévue dans l'ordre du jour.

- Les convocations aux assemblées générales sont établies, par un avis inséré dans un journal qualifié pour recevoir des annonces légales dans le ressort du siège de la Société et par tous moyens de diffusion, au moins 35 jours avant la date de la réunion. L'avis est renouvelé huit (8) jours au moins avant la date de la réunion.

1.1.2. L'harmonisation de l'assemblée générale avec les règles de gouvernance :

Promouvoir les pratiques de bonne gouvernance au sein de la NCA-Rouiba à travers :

- L'ensemble des actionnaires a le droit d'assister aux réunions des assemblées générales. En outre, les informations complètes relatives à la tenue des AG arrivent en temps opportun et utile aux actionnaires. Aussi dans un souci de mise en place de bonnes pratiques de gouvernance, l'entreprise prévoit, en sus de l'obligation légale de publication dans un journal qualifié, de mettre en ligne l'avis de convocation sur son site internet ;
- L'ensemble des décisions majeures (la vision et la stratégie de l'entreprise) sont discutées et adoptées par les assemblées générales des actionnaires. Aussi, les objectifs chiffrés sont soumis à l'assemblée générale sous forme de business plan annuel ou pluriannuel ;
- Les actionnaires accèdent aux informations relatives aux comptes de l'entreprise, aux rapports des commissaires aux comptes, et aux autres expertises ;
- Les actionnaires ont un droit effectif de décision sur la répartition des dividendes et ils disposent en temps utile des choix stratégiques et informations pouvant affecter la distribution des dividendes ;
- Concernant la gestion des conflits d'intérêts, l'ensemble des transactions entre parties liées sont soumises à l'approbation des actionnaires et font l'objet d'un rapport spécial du commissaire aux comptes. ;

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

1.2. Le Conseil d'Administration:

Comme l'assemblée générale, la NCA applique les dispositions légales régies par le code commerce algérien relatives au conseil d'administration, aussi elle a mis en place de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise pour assurer les droits des actionnaires.

Le conseil d'administration de NCA-Rouiba est composé de 11 administrateurs élus par l'assemblée générale ordinaire tenue le 7 juin 2010 pour une durée de 6 ans. Le conseil d'administration a élu parmi ses membres Monsieur Slim OTHMANI en qualité de président lors de sa réunion tenue le même jour.

Tableau N°11 : Composition actuelle du conseil d'administration de la NCA-Rouiba

Nom et prénom	Fonction	Mandat
Salah OTHMANI	Président d'honneur	Mandat de six ans à partir du 29 juin 2009 et devant expirer à l'occasion de l'AGO statuant sur les comptes de 2015
Slim OTHMANI	Président	
Mohamed Sahbi OTHMANI	Membre- directeur Général	
Saïd ATHMANI	Membre	
Mohamed El Hadi OTHMANI	Membre	
Mohamed ATHMANI	Membre	
Africinvest Fund représentée par Mohamed Aziz MEBAREK	Membre	
Maghrebinvest Algérie SPA représentée par Mehdi GHARBI	Membre	
Thoraya OTHMANI	Membre	
Zaher MESSAOUDI	Membre	Nommé le 18 octobre 2012 et prendra ses fonctions dès l'acquisition d'une action de garantie (au moins)
M. Jean Pierre MONTALIVET	Observateur indépendant	à partir du 8 août 2011 et devant expirer à l'occasion de l'AGO statuant sur les comptes de 2015

Source : Document interne de la NCA-Rouiba

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

Le conseil d'administration contrôle la majorité du capital social de la société. Ses membres détiennent plus de 90% du capital, ce qui couvre le seuil minimum de 20% prévu par les dispositions du code de commerce.

Afin de pouvoir définir les rôles et les responsabilités des membres du conseil d'administration, la société s'est dotée d'un règlement intérieur du conseil d'administration sur recommandation des équipes Middle East and North Africa, Corporate Governance de l'IFC (Groupe Banque Mondiale). Le rôle du Conseil vis-à-vis du top management est clairement défini et la séparation de la fonction de directeur général de la fonction de président du conseil d'administration est effective depuis 2003.

1.2.1. Les comités émanant du conseil d'administration :

Le fonctionnement de la société obéit aux règles de gouvernance d'entreprise qui préconisent la mise en place de comités ad-hoc émanant du conseil dont chacun est investi d'une mission spécifique.

La société s'est dotée d'un comité de la stratégie et des investissements depuis l'entrée de la société de capital investissement non résidente Africinvest - Fund dans son capital qui se réunit mensuellement et fait l'objet d'un procès-verbal. D'autres comités du conseil sont créés ou encours de création depuis 2010, il s'agit notamment du comité d'audit, du comité des nominations, du comité de rémunération et du comité pour l'éthique, l'environnement et le développement durable.

❖ Le Comité Stratégique :

Le comité stratégique a été créé en 2005. Il se réunit chaque mois sur convocation du directeur général et regroupe les cadres-clés de la société ainsi que des experts indépendants.

Les principales attributions du comité stratégique sont :

- Suivi des orientations discutées et consignées sur les PV des anciennes réunions ;
- Préparation des décisions stratégiques à soumettre au conseil d'administration ;
- Suivi des réalisations du mois et comparaison par rapport aux périodes précédentes et au budget.

❖ Le Comité d'audit :

Le comité d'audit a été mis en place en 2010 dans le but de piloter la fonction Audit interne de l'entreprise et assurer l'interface avec les auditeurs externes de la société. La première mission du

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

comité d'audit consiste à opérer un audit opérationnel des flux physiques et financiers qui donne lieu à un ensemble de recommandations qui seront adoptées par le management.

❖ Autres comités du conseil :

D'autres comités émanant du conseil d'administration ont été créés et sont en cours de mise en place. Il s'agit des comités suivants :

- **Le comité des nominations:** Ce comité sera appelé à examiner toute candidature à la nomination à un poste d'administrateur du conseil devant être soumise à l'assemblée générale et formuler sur ces candidatures un avis et/ou une recommandation auprès du conseil.
- **Le comité de rémunération :** Ce comité sera appelé à examiner les rémunérations des cadres-clés de l'entreprise et proposer au conseil d'administration les enveloppes de bonus annuels pour l'ensemble des employés. La liste des membres de ce comité est en cours de validation.
- **Le comité pour l'éthique, l'environnement et le développement durable :** Comme son nom l'indique, ce comité sera appelé à assurer une veille par rapport au respect des règles d'éthique et de protection de l'environnement.

1.3. Direction de la société :

La gestion de NCA-Rouiba est assurée par une équipe de jeunes cadres dynamiques composée essentiellement de compétences nationales professionnelles coachées par :

- **Slim Othmani :** il occupe le poste de Président du conseil d'administration depuis 2010.
- **Mohamed Sahbi Othmani :** il occupe le poste de Directeur Général de la société depuis 2010.

1.4. Commissaires aux comptes :

Les comptes annuels et les états financiers sont audités par un commissaire aux comptes désigné pour un mandat de 3 ans renouvelé une fois conformément aux dispositions de la Loi 10-01 du 29 Juin 2010.

Le commissariat aux comptes est assuré par le cabinet Saïd KDYEM, désigné le 30 mars 2015 pour un mandat de trois années.

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

1.5. Relations de la NCA-Rouiba avec les parties prenantes externes :

La NCA-Rouiba est un système ouvert sur plusieurs parties prenantes externes avec lesquelles elle est en contact quotidiennement. Pour assurer une bonne gouvernance, la NCA augmente ses relations avec ses parties prenantes notamment avec :

- ❖ **Fournisseurs :** Cette entreprise productive utilise les concentrés de fruits, le sucre et l'emballage comme matière première. Le marché local fournit à la NCA les fruits cultivés par contre les autres fruits sont importés de la part des différents fournisseurs internationaux ;
- ❖ **Concurrents :** L'environnement de la NCA est caractérisé par une forte concurrence, plusieurs marques disponibles sur le marché algérien et nous pouvons dire que la marque Ramy son principale concurrent. En outre, beaucoup de concurrents « challengers » se projetés dans une spirale de suivisme-mimétisme qui a inscrit la NCA dans une dynamique d'innovation et différenciation continue ;
- ❖ **Pouvoirs publics :** L'amélioration des relations avec les administrations publiques passent par le respect de la loi, notamment dans trois domaines :
 - **La législation du travail :** La NCA- Rouiba applique les dispositions légales du code de travail algérien pour gérer les relations individuelles et collectives de travail entre les travailleurs salariés et les employeurs ;
 - **La fiscalité :** La NCA-Rouiba fait partie de la direction des grandes entreprise .Elle est soumise aux dispositions relatives aux entreprises de production et de distribution en gros.la Société a bénéficié d'une franchise de TVA et des droits de douanes sur les biens importés dans le cadre de son investissement d'extension.
 - **La protection de l'environnement :** La protection de l'environnement constitue, depuis plus d'une décennie, une des préoccupations majeures de l'entreprise. Elle a été traduite par une nette amélioration de la collecte, du tri et de la récupération des déchets recyclables (carton, plastique, futs, bidon, palettes ...).
- ❖ **Clients et consommateurs :** la sécurité des denrées alimentaires fait partie de priorités de l'entreprise, constituant ainsi un des axes de sa politique qualité, définie comme suit « Fournir aux clients et consommateurs des produits et services répondant aux exigences légales et alimentaire du produits permet de protéger le consommateur contre tous dangers connus : Dangers microbiologiques, chimiques ou physiques ;

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

1.6. La gouvernance familiale de la NCA-Rouiba :

La NCA-Rouiba est entrée à la bourse d'Alger en 2013 avec un taux de 25% du capital sociale de l'entreprise. Ce taux permet à cette entreprise de garder son caractère familial.

Au début, et à l'étape des fondateurs initiaux, M. Salah Othmani et son père M. Mohamed Said Othmani, les questions relatives à la gouvernance familiale de la NCA-Rouiba sont très peu car toutes les décisions sont prises par ses fondateurs.

Mais à travers le temps, la famille Othmani traverse les étapes de son cycle de vie, des nouvelles générations rejoignent la NCA-Rouiba : la deuxième génération composée des frères, Salah, Mokhtar, Saïd, El-Hadi, Hassan et Mohamed ; et la troisième génération présentée par Slim Othmani et Sahbi Othmani. Leur arrivée se traduit par des nouvelles idées et des opinions différentes concernant la méthode dont cette entreprise familiale doit être dirigée et comment sa stratégie doit être définie. À cet effet, l'élaboration d'une structure de gouvernance familiale est plus que nécessaire pour gérer les conflits d'intérêt, garantir la continuité des activités et réaliser la performance de l'entreprise.

L'introduction de cette entreprise familiale en bourse est considérée comme une des raisons qui a été renforcée la pratique de la gouvernance. Et cela en adoptant un code algérien de bonne gouvernance qui contribue son président du conseil d'administration M. Slim Othmani à son élaboration.

En fin, on peut dire que la famille Othmani joue un rôle très important dans la gouvernance d'entreprise, cette dernière est considérée comme une des premières sociétés algériennes ayant adopté les principes de la « Corporate Governance ».

2. Les structures d'audit interne au sein de la NCA-Rouiba :

L'audit interne est une fonction qui joue un rôle cruciale au sein de la NCA-Rouiba, grâce à son équipe des auditeurs internes qui veillent au bon respect des procédures de contrôle et qui sont également en charge l'assurance qualité. La directrice d'audit interne chez NCA-Rouiba relève hiérarchiquement de la direction générale et fonctionnellement du comité d'audit.

La direction d'audit et contrôle a comme préoccupation principale l'environnement et le management de la qualité, elle englobe la fonction d'audit interne, audit de certification et de vérification et le contrôle de gestion.

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

Donc on peut dire que l'audit interne au sein de la NCA-Rouiba est représenté par un système de management intégré qui couvre les activités de conception et développement, d'achat, de fabrication et de commercialisation des produits NCA.

Le SMI de la NCA représente une intégration au sein d'un même système de management des aspects qualité, environnement et Sécurité des denrées alimentaires. Il est fondé sur les normes ISO 9001 pour la qualité, ISO 14001 pour l'environnement et ISO 22000 pour la sécurité des denrées alimentaires.

En outre, l'audit interne est représenté par un audit financier qui a comme objectif la certification de les états financiers et donner une image fidèle sur la situation financière de l'entreprise.

Cette direction est composée de quatre structures d'audit :

2.1 Management qualité et environnement :

La structure de Management qualité et environnement au sein de la NCA-Rouiba a pour mission d'appliquer un système de normes à toutes les actions qu'entreprend la société afin de garantir la qualité du produit et fournir aux clients des produits et des services répondant à leurs exigences et aux normes internationales.

Donc cette structure répond aux exigences de la norme ISO 14001 (Management Environnemental) et ISO 9001 Management de la Qualité.

2.2. Contrôle qualité :

Afin d'assurer la qualité de ses produits, NCA-Rouiba effectue des contrôles de qualité tout au long des différentes étapes de production. Et pour les réussir, elle se base sur la règle (QQQCQ) en répondant à ces questions : quoi contrôler ? Qui contrôle ? Quand contrôlé ? Comment contrôler ? Ou contrôler ? Et combien contrôler ?

Donc la structure de contrôle qualité assure le contrôle à différents niveaux, et veille à la normalisation des processus afin de garantir l'excellente qualité du produit.

2.3. Hygiène et sécurité :

Elle a pour mission de mettre en application les mesures d'hygiène (propreté à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise) et de la sécurité des denrées alimentaires

Le rôle de l'audit dans le processus de certification ISO 22000 est de prendre connaissance :

- des activités de l'entreprise, de ses produits/services, de ses clients et partenaires ;

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

- des pratiques et évaluer la information (procédure écrites, données enregistrées) ;
- des dysfonctionnements éventuels et la capacité de l'entreprise à mettre en place des actions d'amélioration.

2.4. Audit financier interne :

L'audit financier au sein de la NCA-Rouiba a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer son opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs.

En résumé les auditeurs financiers de la NCA-Rouiba ont pour mission de :

- Procéder à l'examen des comptes annuels pour déterminer la situation de l'entreprise et le résultat de son activité ;
- Evaluation des besoins et le lancement des actions correctives et préventives ;
- La planification des missions d'audit interne ;
- La coordination avec les commissaires aux comptes pour faciliter la collecte des informations nécessaires ;
- La coordination à l'élaboration des rapports d'audit ;
- Réaliser des audits programmés ou inopinés;
- Evaluer l'efficacité et la qualité des procédures de contrôle interne ;
- Examiner avec le comité d'audit les plans d'interventions et d'actions dans le domaine de l'audit interne les conclusions de ces interventions et actions et les recommandations hors la présence de la direction générale ;
- Participer à la mise à jour des procédures pour une meilleure efficacité et efficience ;
- Amener des conseils aux diverses entités de l'entreprise afin de les participer dans la maîtrise de leurs opérations ;
- Communiquer aux concernés l'état d'avancement des actions issues des audits.

La société se fait accompagner par des cabinets qui procèdent de manière périodique à des missions d'audit opérationnel visant à identifier les risques liés à une mauvaise application du manuel de procédures et de contrôle interne .Ces cabinets sont illustrés dans le tableau suivant :

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

Tableau N°12: Cabinets d'audit conseil en relation avec La NCA-Rouiba

Cabinet	Accompagnement
GIDE Loyrette Nouvel	Secrétariat du Conseil d'administration, accompagnement juridique et stratégique.
TÜV	Mise en place et maintien du système du management de qualité et environnement.
Technip	Optimisation de la plate-forme logistique.
C2A	Implémentation du nouveau système comptable et financier et audit opérationnel.
NEXT STEP	Système de rémunération et procédures de gestion des ressources humaines.
Alti Conseil & Ingénierie	Audit système d'information

Source : Document interne de la NCA-Rouiba

Section 03 : Présentation de l'enquête et analyse des résultats

Au cours de ces dernières années, la NCA-Rouiba a contribué à établir un certain nombre de bonnes pratiques en matière de gouvernement d'entreprise. Elle a procédé à la modernisation du système de gouvernance pour favoriser la création de valeurs et dans l'intérêt de la société et de ses parties prenantes.

Dans cette section nous étudions la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la NCA-Rouiba. Nous allons tout d'abord commencer par définir la démarche méthodologique que nous avons suivie afin de mener à bien notre enquête, ensuite nous procéderons à l'analyse des résultats et une synthèse globale, enfin nous proposerons quelques recommandations à l'entreprise.

1. Présentation de l'enquête :

Pour atteindre notre objectif et répondre à la problématique de recherche nous procéderons à une étude sur le terrain. Pour cela, nous avons utilisé un ensemble d'outils méthodologiques qui sont considérés également des techniques d'audit. Ces dernières se présentent comme suit: l'observation directe et les entretiens.

1.1 L'observation directe :

Technique consistant à porter une attention systématique sans jugement, sans interprétation sur un objet (personne ou groupe, activité, lieux, événement ou situation, par exemples) avec une prise de notes organisée en vue d'une restitution méthodique de l'observation.

1.2 L'entretien :

L'entretien est un processus de communication verbale à fin de recueillir des informations en relation avec l'objet de notre étude.

1.2.1. Définition de l'entretien :

L'entretien est : « Un rapport oral, en tête à tête, entre deux personnes dont l'une transmet à l'autre des informations sur un sujet prédéterminé »¹.

1.2.2. Les types d'entretien :

Il existe 3 types d'entretien différents:

- ❖ **L'entretien directif :** c'est une série de questions ouvertes ou fermées demandant des réponses courtes, où l'enquêteur réalise très peu de relance

¹ CHABANI, (Smain) et OUACHERINE, (Hassane), « *Guide de Méthodologie de la recherche en Sciences Sociales*, Taleb Impression, 1ère édition, Algérie, 2013, p.72.

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

- ❖ **l'entretien semi-directif** : correspond à une série de questions ouvertes, préalablement établi par un guide d'entretien. Dans ce cas c'est à l'enquêté de construire sa pensée autour de l'objet de recherche. Le chercheur le guide afin qu'il ne sorte pas de l'objet d'étude.
- ❖ **l'entretien non directif** : se réalise à partir d'un thème général, et sert à comprendre l'individu dans sa singularité et dans son histoire. On laisse parler la personne enquêtée comme elle le désire.

Dans notre étude, nous avons utilisé le type d'entretien semi-directif, ce dernier est défini comme étant : « une technique d'enquête qualitative fréquemment utilisée dans les recherches en sciences humaines et sociales. Il permet d'orienter en partie le discours des personnes interrogées autour de différents thèmes définis au préalable par les enquêteurs et consignés dans un guide d'entretien »¹.

1.2.3. L'échantillonnage :

L'entretien est fait individuellement. Nous avons pris comme critère pour choisir ce cadre à entretenir :

- Le poste occupé
- L'expérience

A cet effet, nous avons effectué des entretiens avec 2 cadres exerçants dans de différentes fonctions, au sein de la NCA-Rouiba : le président du conseil administration et le directeur financier et comptable.

1.2.4. Le guide d'entretien :

Pour faciliter les interviews nous avons utilisé deux guides d'entretien :

- Le premier guide d'entretien (Annexe N°06) destiné au directeur financier et comptable Monsieur Djabbi Redhouane qu'il est aussi membre dans le comité d'audit ;
- Le deuxième guide d'entretien (Annexe N°07) destiné au président du conseil d'administration Monsieur Othmani Slim.

1.2.5. La date et lieux des entretiens :

Après une prise de rendez-vous, nous avons fait l'entretien avec M. Djabbi Redhouane, le directeur financier et comptable et aussi membre dans le comité d'audit le 15/03/2017. Et avec M. Othmani Slim, le président du conseil d'administration de la NCA-Rouiba, le 21/03/2017.

¹ ROGER, (Mucchielli), « l'entretien de face à face dans la relation d'aide », ESF éditeur, 1998, p.53.

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

Pour assurer un bon déroulement des entretiens et mettre les interviewés à l'aise, nous avons choisi un lieu connu par les interviewés, c'est leur bureau de travail au niveau de la NCA-Rouiba.

1.2.6. Méthode de traitement des données :

Pour le traitement de nos entretiens, nous avons utilisé un résumé des réponses de nos interviewés, cet outil consiste à faire résumer les réponses des personnes interrogées et ceci pour chaque question posée.

2. Objectif de l'enquête :

L'objectif principal de notre enquête vise à faire le point sur l'apport de la fonction de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la NCA-Rouiba et d'essayer de répondre pratiquement à la question suivante : Comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?

En outre, notre enquête vise les sous objectifs suivants :

- Déterminer le rôle que joue l'audit interne dans l'évaluation de contrôle interne ;
- Déterminer la contribution de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie d'information ;
- Analyser le rôle de l'audit interne dans le management des risques ;
- Etudier le rôle de l'audit interne dans la protection des droits de toutes les parties prenantes.

3. Résultat de l'enquête :

Les réponses sur nos entretiens se présentent comme suivant :

3.1. Les résultats du premier entretien avec Monsieur Djabbi Redhouane, le directeur financier et comptable, et aussi membre dans le comité d'audit au sein de la NCA Rouiba :

Cet entretien porte sur : **la qualité d'audit interne comme une assurance de bonne gouvernance :**

Question 01 : Comment évaluer vous les connaissances des auditeurs internes concernant les responsabilités et le fonctionnement du comité d'audit ?

Réponse : Les auditeurs internes disposent des informations très satisfaisantes concernant les responsabilités et le fonctionnement du comité d'audit.

Question 02 : la charte de l'audit interne définit-elle les missions, pouvoirs et responsabilités de la direction d'audit interne ?

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

Réponse : La charte d'audit interne définit la mission, le rôle et responsabilités de la direction d'audit interne. A cet effet, les auditeurs de NCA-Rouiba s'engagent à adhérer aux directrices contenues dans la présente charte et à les mettre en œuvre.

Question 03 : Comment se fait la présentation des conclusions de l'audit interne ?

Réponse : Au sein de la NCA-Rouiba, les conclusions sont transmises au niveau de la direction afin qu'elles soient traitées et révisées, avant qu'elles ne soient transmises au comité.

Questions 04 : L'audit interne a-t-il effectué un suivi des recommandations qu'il avait formulées, afin de voir si elles avaient été appliquées ??

Réponse : Les auditeurs internes effectuent un suivi des recommandations qu'ils avaient formulées, afin de voir si elles avaient été bien appliquées.

Question 05 : Quelle sont les missions du comité d'audit au sein de la NCA-Rouiba ?

Réponse : Le comité d'audit a plusieurs missions parmi eux :

- Procéder à l'examen préalable et donner son avis sur les projets de comptes annuels, semestriels avant que le conseil en soit saisi ;
- Examiner la pertinence et la permanence des principes et règles comptables utilisées dans l'établissement des comptes sociaux et comptes consolidés et prévenir tout manquement éventuel à ces règles ;
- Entendre, lorsqu'il l'estime nécessaire, les commissaires aux comptes, la direction générale, la direction financière, l'audit interne ou toute autre personne du management, ces auditions peuvent avoir lieu, le cas échéant, hors la présence des membres de la direction générale ;
- Veiller à la qualité des procédures permettant le respect des réglementations boursières.

3.2. Les résultats du deuxième entretien avec M.Othmani Slim, président du conseil d'administration de la NCA-Rouiba :

Nous avons divisé les questions de cet entretien en cinq axes :

Axe 1 : La NCA-Rouiba et la fonction d'audit interne :

Question 01 : Pouvez-vous me parler de l'entreprise la NCA-Rouiba ?

Réponse : NCA-Rouiba est une entreprise familiale créée en 1966 par M.Othmani Mohamed Saïd et M.Othmani Salah. Elle est spécialisée dans la fabrication de jus de fruits. En 2013, elle est entrée à la bourse d'Alger avec un pourcentage de 25% du capital social .LA NCA est organisée sous neuf directions opérationnelles, chapeauté par la direction générale qui elle-même est sous la

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

tutelle d'un conseil d'administration qui est doté d'un ensemble de comités (comité d'audit, comité de rémunération...) et elle est caractérisée par une séparation entre le président du conseil d'administration (Slim Othmani) et le directeur général (Mohamed Sahbi Othmani).

Question 02: Existe-t-il des comités du conseil au sein de la NCA-Rouiba ? Si oui, quelles sont leurs missions ?

Réponse : La NCA-Rouiba a plusieurs comités comme le comité d'audit, le comité de la stratégie et des investissements, le comité de nomination et le comité de rémunération. Concernant leurs missions, en générale la mission d'un comité consiste à étudier les sujets et les projets que le conseil ou le président renvoie à son examen, à préparer les travaux et décisions du conseil relativement à ces sujets et projets, ainsi qu'à rapporter leurs conclusions au conseil sous formes de comptes rendus, propositions, avis, informations ou recommandations.

Question 03: à quel niveau peut-on rattacher l'audit interne ? Et pourquoi ce choix ?

Réponse : L'audit interne est rattaché au comité d'audit. Le choix de ce rattachement est justifié par le bénéfice en matière de transmission des informations fiables au conseil d'administration.

Question 04 : Quelles sont les missions que vous avez assigné à la fonction d'audit interne au sein de votre entreprise ?

Réponse : L'audit interne au sein de la NCA-Rouiba a pour mission de :

- Réaliser des audits programmés ou inopinés ;
- Coordonner l'élaboration des rapports d'audit ;
- Faciliter la coordination avec les commissaires aux comptes ;
- Le lancement des actions correctives et protectrices
- Participer à la mise à jour des procédures pour une meilleure efficacité et efficience ;
- amener des conseils aux diverses entités de l'entreprise afin de les participer dans la maîtrise de leurs opérations.

Question 05 : Comment l'audit interne a-t-il répondu aux besoins actuels et futurs de la NCA-Rouiba ?

Réponse : L'audit interne fournit au conseil d'administration des informations précises et fiables sur l'état actuel de l'entité, les anomalies détectées (présentes ou perçues dans le futur) et propose des recommandations et suggestions pour maintenir la trajectoire de la réalisation des objectifs fixés de l'entité.

Axe 2 : La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la NCA-Rouiba à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne :

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

Question 01: Est-ce que on peut considérer l'audit interne comme une composante du processus de contrôle interne ?

Réponse : Le contrôle interne est souvent amalgamé avec l'audit interne. Il est pourtant plus vaste. Le contrôle interne englobe les mesures de contrôle des risques ex ante et ex post (avant et après les opérations). Cependant, l'audit interne concerne lui seulement l'évaluation ex post. Donc l'audit interne est une composante du processus de contrôle interne.

Question 02 : L'audit interne permet-il d'évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle interne?

Réponse : Le premier objectif de l'audit interne est d'évaluer le contrôle interne. L'auditeur interne joue un rôle clé dans la mise en place et la vérification permanente de l'efficacité du système de contrôle interne. Ce qui permet à la NCA-Rouiba d'atteindre ses objectifs.

Question 03 : L'audit interne permet-il le suivi du système du contrôle interne ?

Réponse : Le rôle de l'audit interne ne se limite pas seulement à évaluer l'efficacité du contrôle interne, mais aussi d'assurer la continuité de son bon fonctionnement en permanence.

Axe 3 : L'efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance de la NCA-Rouiba :

Question 01 : Quelle est l'activité de l'audit interne dans la gestion des risques ?

Réponse : La première activité de l'audit interne dans la gestion des risques est l'évaluation primaire des risques.

Question 02 : L'audit interne permet-il d'assurer une meilleure maîtrise des risques ? Si oui, comment?

Réponse : L'audit interne est une condition nécessaire pour assurer une gestion des risques efficace. En effet, les missions d'audit sont programmées selon une cartographie des risques, la priorité à auditer est donc accordée aux fonctions à risque élevé afin de pouvoir le gérer.

Question 03 : Selon vous, pour une bonne gouvernance, quel est le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques ?

Réponse : La gestion des risques est devenue un centre de préoccupation de l'audit interne pour assurer une bonne gouvernance quel que soit au sein de la NCA-Rouiba ou bien dans toutes autres entreprises. A cet effet l'audit interne doit :

- Prendre connaissance régulièrement de la situation financière, de la situation de trésorerie et des engagements et risques significatifs de la société et ses filiales éventuelles ;

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

- Examiner la politique de maîtrise des risques et les procédures retenues pour évaluer et gérer ces risques.

Axe 4 : Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance à travers la réduction de l'asymétrie d'information.

Question 01 : Comment les actionnaires et les salariés sont-ils informés des décisions prises par l'entreprise?

Réponse : Concernant la transmission des informations aux actionnaires et aux salariés, la NCA-Rouiba a adopté une politique de transparence en partageant les objectifs et les réalisations annuelles avec ses actionnaires et employés.

Question 02 : Pour améliorer la gouvernance de l'entreprise, pensez-vous que l'audit interne contribue-t-il à la réduction de l'asymétrie d'informations entre les managers et les actionnaires ?

Réponse : L'asymétrie de l'information entre les managers et les actionnaires constitue une des premières causes de conflits au sein de l'entreprise. Face à cette situation, l'audit interne est perçu comme l'un des outils pour améliorer la diffusion de l'information et sécuriser le fonctionnement de l'entreprise

Axe 5 : L'importance de la fonction d'audit interne dans la protection des droits des parties prenantes.

Question 01 : Comment les données de l'audit contribuent-elles à protéger les droits des actionnaires, des salariés et même des partenaires de l'entreprise ?

Réponse : Les données de l'audit interne permettent de protéger les droits des actionnaires en fournissant des informations fiables et pertinentes pour la prise de décisions, c'est la raison pour laquelle le comité d'audit était créé. En outre les systèmes de contrôle informel et la confiance due à la propriété familiale son principaux mécanismes permettant de protéger les droits des actionnaires (le PDG n'a pas mentionné les autres parties prenantes).

4. Analyse des résultats :

A l'issue des entretiens avec les cadres de la NCA-Rouiba : le président du conseil d'administration et le directeur financier et comptable, une analyse qualitative des différentes réponses lors des interviews, nous a amené à dégager les éléments suivants :

Concernant notre étude sur la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne les résultats nous a permis de constater que :

- L'audit interne évalue et vérifie l'efficacité du système de contrôle interne ;
- Les auditeurs internes effectuent un suivi des recommandations qu'ils avaient formulées, afin de voir si elles avaient été bien appliquées ;
- L'audit interne est très réceptif et collaboratif par rapport aux demandes émanant du comité d'audit et notamment celle de contrôle spécifique.

Par ailleurs, les résultats liées à l'efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance, nous a permis de déduire que :

- L'équipe d'audit interne dispose de bonnes connaissances sur les responsabilités et le fonctionnement du comité d'audit ;
- Le comité d'audit reçoit systématiquement les rapports à chaque fois que le risque est insatisfaisant ;
- Les auditeurs internes déterminent si le management a entrepris les actions correctrices ou mis en œuvre les recommandations ;
- Les auditeurs internes s'assurent que les résultats escomptés sont atteints, ou que la direction générale ou le Conseil ont accepté le risque de ne pas engager d'actions ou de ne pas mettre en œuvre les recommandations.

En outre, concernant le rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie de l'information, et la transmission des informations transparentes et fiables au conseil d'administration, les résultats nous a montré que :

- L'audit interne fournit au conseil d'administration des informations précises et fiables sur l'état actuel de l'entité, les anomalies détectées ;
- Les rapports d'audit interne sont pertinents claires et constructifs et suffisamment détaillés pour permettre à la direction d'agir efficacement et sont émis dans les délais prévus ;
- Les conclusions de l'audit interne sont discutées avec la direction avant leur présentation au comité d'audit.

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

En fin, nous concluons que les résultats liés à l'importance de la fonction de l'audit interne dans la protection des droits des parties prenantes démontrent que :

- les assurances données par l'audit interne en ce qui concerne l'intégrité, la qualité et la fiabilité de l'information financière permettent aux actionnaires de bien connaître la situation de leur entreprise ;
- Cependant il faut noter que cette protection est inefficace car d'autres variables rentrent en jeu telles que la structure de propriété.

5. Synthèse :

Notre étude au sein de la NCA-Rouiba, nous a permis de faire ressortir le degré de contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'analyse du rôle qu'il joue dans quatre axes considérés par les normes d'IIA comme les piliers d'une bonne gouvernance d'entreprise, à savoir : l'évaluation du système de contrôle interne ; la maîtrise des risques , la réduction de l'asymétrie d'information entre les actionnaires et les managers et la protection des droits des différentes parties prenantes.

Concernant l'axe de la contribution de l'audit interne à l'évaluation du système de contrôle interne, nous pouvons dire que le rôle de l'audit interne est d'une importance majeure, considéré comme un véritable outil d'aide à la gestion de l'entreprise et assure l'efficacité du système de contrôle interne. Donc, il peut apporter une réelle valeur ajoutée en matière de réalisation des objectifs de l'entreprise.

De plus , les résultats liés au rôle qu'il joue l'audit interne dans la gestion des risques, nous a indiqué que l'audit interne joue un rôle clé dans le système de management des risques, à travers sa participation à l'élaboration d'une cartographie des risques qui favorise la mise en place d'un contrôle interne et un processus adéquat de maîtrise des risques, pour permettre à la NCA-Rouiba de réaliser ses objectifs et créer de la valeur ajoutée .

Ensuite, les résultats liées à la contribution de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie de l'information, nous a prouvé que cette fonction occupe une place importante dans la transmission des informations transparentes et pertinentes aux différentes parties prenantes, de plus, l'existence d'un comité d'audit renforce la fiabilité de ces informations.

Par ailleurs, les résultats de notre étude sur le rôle de l'audit dans la protection des droits des parties prenantes nous a montré que cette fonction protège beaucoup plus les droits des actionnaires par rapport à les autres parties prenantes à travers la diffusion des informations

Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance

d'entreprise, Cas NCA- Rouiba

financières de bonne qualité sur la situation de la NCA-Rouiba, mais il faut dire qu'il y a d'autres facteurs participent à cette protection, comme la structure de propriété d'un côté et la mise en place des systèmes de contrôle informel et la confiance due la propriété familiale de l'entreprise d'un autre côté.

Enfin, à travers ces résultats nous déduisons que la fonction de l'audit interne au sein de la NCA-Rouiba contribue d'une manière globale à l'amélioration de sa gouvernance. Cette fonction donc joue un rôle primordial dans la création de valeur, la réalisation des objectifs et la performance de l'entreprise.

6. Recommandations :

À la lumière de l'analyse des résultats issus de l'étude pratique au sein de la NCA-Rouiba, nous pouvons émettre les recommandations suivantes :

- Améliorer l'efficacité de l'audit interne à travers la diversification de types de missions et de ne pas se focaliser seulement sur des audits de certification ;
- Soumettre les auditeurs internes et leurs méthodes de travail à un processus d'évaluation continue pour déterminer les points forts et les points faibles de leur travail ;
- Faire des formations régulières pour les auditeurs afin qu'ils soient à jour avec les actualités de l'audit et pour qu'ils soient apte à accomplir leurs missions de façon efficace ;
- Encourager les employés à acquérir des actions de l'entreprise, pour leurs permettre de devenir des propriétaires en s'appropriant une partie de son capital et cela va créer une certaine motivation et incitation à vouloir atteindre les intérêts de l'entreprise.

**Chapitre 03 : L'apport de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance
d'entreprise, Cas NCA- Rouiba**

Conclusion du chapitre :

Dans le chapitre présent, nous avons essayé d'étudier la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise NCA-Rouiba, où nous avons mené notre enquête.

Donc cette étude a pour objectif de montrer le rôle que joue l'audit interne dans quatre axes considérés comme les piliers d'une bonne gouvernance d'entreprise : l'évaluation du système de contrôle interne, la maîtrise des risques, la réduction de l'asymétrie d'information et la transmission des informations pertinentes aux parties prenantes ainsi que la protection des droits des parties prenantes.

Lors de notre étude au sein de NCA-Rouiba, nous pouvons dire que la fonction d'audit interne fait partie d'un large système de gouvernance où le comité d'audit peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle et la surveillance qu'il exerce.

Enfin, nous concluons que l'audit interne est un outil incontestablement efficace et pertinent dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Conclusion Générale

Conclusion générale :

L'objectif de notre recherche est de démontrer la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Pour atteindre notre objectif, répondre à la problématique posée et confirmer ou infirmer les hypothèses du départ, nous avons adopté une démarche qui nous a amené à élaborer un plan de recherche qui s'est présenté en premier lieu par un approfondissement dans les aspects théoriques relatifs aux concepts de la gouvernance d'entreprise ainsi qu'aux concepts d'audit interne et les relations existantes entre ces deux volets. Et en second lieu, nous avons mené une enquête sur le terrain par un entretien afin de préciser la contribution de l'audit interne en matière de contrôle interne, la gestion des risques, la réduction de l'asymétrie de l'information et la protection des droits des parties prenantes. Nous avons choisi ces quatre facteurs comme critère pour étudier cette contribution car ils ont été considérés par les études comme les piliers d'une bonne gouvernance.

Résultats de l'étude et test d'hypothèses :

Lors de notre travail, nous avons obtenu quelques résultats relatifs à notre recherche sur le plan théorique, et qui se présentent comme suit :

- La gouvernance d'entreprise gère la relation existante entre le dirigeant, les actionnaires et le conseil d'administration, en mettant en œuvre des principes de responsabilité, d'incorruptibilité, de loyauté et d'indépendance du conseil et respect des droits des actionnaires ;
- Les normes d'audit interne visent à conduire une mission d'audit interne et normaliser la pratique de cette fonction ;
- Selon l'institut des auditeurs internes (IIA), la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise s'est présentée par les variables suivantes : l'évaluation du contrôle interne, la gestion des risques, la réduction de l'asymétrie de l'information et la protection des droits des parties prenantes ;
- L'audit interne ne peut contribuer à la gouvernance d'entreprise, que s'il est de qualité. A cet effet, pour un audit de qualité, deux déterminants sont nécessaires : la compétence et l'indépendance. Les compétences des auditeurs internes ne soulèvent pas de discussion, c'est leur indépendance qui semble poser de problème car les liens économiques, les relations humaines qui s'établissent peuvent avoir une influence sur le comportement de l'auditeur interne ;

- L’audit interne vise à assurer la fiabilité des états financiers, la validité des informations communiquées aux parties prenantes, ensuite il fournit des recommandations et des propositions nécessaires à l’entreprise ;
- Le système de contrôle interne est un outil de gestion important pour répondre aux exigences des entreprises, en particulier les exigences de la gouvernance d’entreprise. De plus l’audit interne est l’un des principaux piliers de ce système, car il participe à l’évaluation et la vérification de ce dernier ;
- La gestion des risques vise une meilleure performance de l’entreprise et aussi c’est un outil de création de valeur.

Afin d’apporter une réponse à notre problématique, nous nous sommes dirigés vers l’entreprise la NCA-Rouiba où nous avons mené notre enquête qui nous a permis également de confirmer certaines de nos hypothèses et d’infirmes d’autres et obtenir les résultats suivants :

- La fonction d’audit interne au sein de la NCA-Rouiba joue un rôle important dans le pilotage du système de contrôle interne. A cet effet, elle vise à développer et améliorer l’efficacité de ce système, ce qui permet à l’entreprise d’atteindre ses objectifs et par conséquent d’améliorer sa performance. Donc nous pouvons confirmer notre première hypothèse secondaire ;
- Les auditeurs internes sont bien placés pour assurer à la NCA-Rouiba un suivi et une évaluation du processus de gestion des risques pour améliorer la performance, ce qui nous permet de dire que l’audit interne a un rôle prépondérant dans le management de risque. Ces résultats nous amènent à confirmer notre deuxième hypothèse secondaire ;
- L’audit interne est la pierre angulaire de la transmission des informations fiables, pertinentes et disponibles en temps opportun aux parties prenantes, aussi cette fonction permet à la NCA-Rouiba de faire face à l’asymétrie de l’information. De ce fait, nous confirmons notre troisième hypothèse secondaire;
- L’audit interne au sein de la NCA-Rouiba assure l’intégrité, la qualité et la fiabilité de l’information fournit aux actionnaires pour mieux connaître la situation de leur entreprise, mais cette protection est inopérante, car il existe d’autres facteurs qui rentrent en jeu telles que la structure de propriété. Toutefois cette protection se limite aux actionnaires, en excluant les autres parties prenantes. A cet effet, nous pouvons rejeter la quatrième hypothèse secondaire.

D'après les résultats obtenus lors de notre étude, nous pouvons confirmer notre hypothèse principale qui stipule, que « l'audit interne joue un rôle important dans le processus de la gouvernance d'entreprise », mais cette hypothèse n'a été vérifiée que partiellement parce qu'elle était rejetée en matière de la contribution de l'audit interne à la protection des droits de toutes les parties prenantes.

Suggestions :

Malgré que l'audit interne joue un rôle indispensable dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise en Algérie, mais il y a toujours des insuffisances notables, qui font obstacle au bon fonctionnement de ce mécanisme, pour cela, nous pouvons proposer quelques suggestions :

- La réorganisation de la fonction d'audit interne dans les entreprises afin d'assurer son indépendance, objectivité et efficacité de ses opérations ;
- Les entreprises doivent faire des suivis concernant les changements et les mutations des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne surtout en matière de gouvernance d'entreprise ;
- Les entreprises doivent être travaillées selon les règles et les principes de base de la gouvernance d'entreprise, à savoir la transparence, la responsabilité et l'équité ;
- Programmer des formations professionnelles pour atteindre le niveau de compétence nécessaire à la réalisation d'audit interne de qualité

Difficultés rencontrées :

Toute au long de l'élaboration de ce mémoire, nous avons eu quelques difficultés. La première difficulté rencontrée lors du stage est due à l'indisponibilité de certains responsables comme par exemple la directrice de service d'audit interne. De plus, nous avons rencontré un problème d'accès aux informations ce qui nous a fait perdre notre temps. Une autre difficulté auquel nous nous sommes confrontées est la réticence et parfois le refus de certains employés à collaborer avec nous pour mener à terme cette enquête.

Perspective de recherche :

A travers cette étude nous avons montré le rôle que joue l'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise. Cette dernière est devenue un sujet primordial en Algérie car elle participe à la performance de l'entreprise. De ce fait, cet axe de recherche pourrait donner lieu à plusieurs développements, dont nous pouvons citer :

- La contribution de contrôle de gestion à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ;
- La gouvernance d'entreprise et la responsabilité sociétale de l'entreprise ;

- La gouvernance d'entreprise et le développement durable ;
- Les spécificités entre la gouvernance d'entreprise et le nouveau management public.

Ce sont des sujets que la recherche future devrait étudier afin d'améliorer encore davantage la gouvernance d'entreprise.

Bibliographie

Bibliographie :

1. Ouvrages :

- ALBERTO, (Sillero), « *auditer révision légale* », Edition Eska, France, 2000.
- BERTIN, (Élisabeth), « *Audit Interne* », Edition d'Organisation », France, 2007.
- CHABANI, (Smain) et OUACHERINE, (Hassane), « *Guide de Méthodologie de la recherche en Sciences Sociales* », Taleb Impression, 1ère édition, Algérie ,2013.
- CHARREAUX, (Gérard), « *Gouvernement d'entreprise et comptabilité, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* », Edition Economica, France, 2000.
- CHARREAUX, (Gérard), « *Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance, théories et faits* », Edition Economica, France ,1997.
- CABY, (Jérôme) et HIRIGOYEN, (Gérard), « *La création de valeur de l'entreprise* », Editions Economica, France, 1997.
- COSO / PwC/IFACI (trad.), « *Le management des risques de l'entreprise : Cadre de référence – Techniques d'application* »,
- DEMETEERE, « *Le Contrôle de gestion dans le secteur public* », 2ème édition, LGDJ, France, 2005.
- EBONDO, (Eustache), « *la gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne* », Edition Harmattan, France, 2006.
- EBONDO, (Eustache), « *Organisation et méthodologie de l'audit interne''*, *Audit Interne : Enjeux et pratiques à L'international* », Edition Eyrolles, France, 2007.
- Élisabeth, (Bertin), « *audit interne enjeux et pratique à l'international* », Edition Eyrolles, France, 2007.
- FINET, (Alain) et autres, « *Gouvernement d'entreprise: enjeux managériaux, comptables et Financiers* », Editions De Boeck Université, Belgique, 2005
- GERERD, CAVANOU, GUTTMANN &VOURC'H, «*Controlor & Auditor*», Edition Dunod, France, 2006.
- GUEYE, (Abdoul Karim), « *Inspections générales d'état d'Afrique: réalités, perspectives et enjeux* », Sénégal, 2010.
- IIA /IFACI (trad.), « *Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne* », France, 2014.
- IIA /IFACI (trad.), « *Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise* », France, 2004.

- IGALENS, (Jacques) & SEBASTIEN, (Point), « *Vers une nouvelle gouvernance des entreprises* », Edition Dunod, France, 2009.
- IFA, « *les comités d'audit, 100 bonnes pratiques* », France, 2008,
- IFACI, « *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne* », Paris, 2011.
- IFACI, IAS (Institut international de l'audit social), « *Des mots pour l'audit* », Imprimerie Compédit Beaugard S.A, France, 1995.
- JEFFERSE, (Esther) & MAGNIER, (Véronique) « *le gouvernement d'entreprise et les FIE au niveau international* », France ,2002 .
- KHELASSI, (Réda), « *Les application de l'audit interne* », Edition Houma, Algérie, 2010
- KHELASSI, (Réda), « *L'audit interne -Audit opérationnel : Techniques, Méthodologie, Contrôle interne* », Editions Houma, Algérie ,2007
- KOENIG, (Gérard), « *de Nouvelles théories pour Gérer l'Entreprise du XXIe siècle* », Edition Economica, France ,1999.
- MASSELIN, (Jean), MADERS, (Henri), « *Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maîtriser*», Edition d'Organisation, France, 2006.
- NUSSBAUMER, (Sophie) & RENARD, (Jacques), « *audit interne et contrôle de gestion* », Edition d'organisation, France, 2011.
- OCDE, « *Les principes directeurs de l'OCDE à l'intention des entreprises multinationales* », 2004.
- OCDE, « *Principes de gouvernance d'entreprise du G20 et de l'OCDE* », 2015.
- OUBJJA, (Mohamed), « *la théorie de l'agence* », Edition Economica, Maroc ,2014.
- PAUL, J & autres, « *Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* », Edition Eyrolles, France, 2015
- PARRAT, (Frédéric), « *le gouvernement d'entreprise* », Edition MAXIMA, France, 1999.
- PLOIX, (Hélène), « *Le dirigeant et le gouvernement d'entreprise* », Edition Pearson Education, 2003.
- PICHET, (Iric), « *Le gouvernement d'entreprise dans les grandes sociétés cotées* », les éditions du siècle, 2009.
- PIGE, (Benoit), « *Audit et contrôle interne* », Edition EMS, France, 2009
- PIGE, (Benoît), « *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations* », Edition De Boeck, Belgique, 2011.

- RENARD, (Jacques), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 5^{ème} édition, Edition Organisations, France, 2004.
- RENARD, (Jacques), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 6^{ème} édition, Edition Organisations, France, 2006.
- RENARD, (Jacques), « *Théorie et pratique de l'audit interne* », 7^{ème} édition d'Organisations, France, 2010.
- RENARD, (Jacques), et NUSSBAUMER, (Sophie), « *Audit interne et contrôle de gestion* », Edition d'organisation, France, 2011.
- RENARD, (Jacques), « *le contrôle interne* », Edition Eyrolles, France, 2012.
- RENARD, (Jacques), « *Audit interne: ce qui fait débat* », Edition Maxima, France, 2003.
- ROLAND, (Pérez), « *La gouvernance de l'entreprise* », Editions la découverte, France, 2009.
- Robert, (Anthony), « *Planning and control systems: a framework for analysis* », Harvard, 1965.
- ROER, (Mucchielli), « *l'entretien de face à face dans la relation d'aide* », Edition ESF, France ,1998.
- RIOUX, (Mechel), « *à la rescousse du capitalisme américain : la loi Sarbanes-Oxley* » Observatoire des Amériques, 2003.
- SCHICK, (Pierre), « *Mémento d'audit interne* », Edition Dunod, Paris, 2007.
- SCHICK, (Pierre) & autres, « *Audit interne et référentiels de risques* », Edition DUNOD, France, 2010.
- SAUSSIÉ, (Stéphane), « *Les théories économiques de l'entreprise : la théorie de l'agence* », Edition IAE, France ,2011.
- VANDEVILLE, (Pierre), « *Audit qualité-sécurité-environnement* », Edition AFNOR, France, 2003.
- WILLIAMSON, (Olive), « *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications* », Edition Free Press, Angleterre, 1975.
- WIRTZ, (Peter), « *Les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise* », Editions la découverte, France ,2008.

2. Revus & articles :

- CHARREAUX, (Gérard), « *Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance* », Revue du Financier, n° 127,2000.
- EBONDO, (Eustache) & PIGEi, (Benoit), « *l'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des couts de transaction* » Revue Comptabilité Contrôle audit, tome8, Vol.2 ,2002.
- JENSEN, (Michael) & MACKLING, (William), “*Theory of the firm: Managerial behaviour Agency Costs and Owhership structure*”, in Journal of Financial Economics, Vol. 3, 1976.
- CHARREUX, (Gérard), « *Conseil d'administration et pouvoir dans les entreprises* », Revue d'Economie financière, n°31,1994.
- CHARREUX, (Gérard), DESBRIERES, (Philippe), « *Gouvernance des entreprise : valeur partenariale contre-valeur actionnariale* », Finance-Contrôle- Stratégie, Vol.1, n°2,1998.
- CHALTELIN,"*Privatisation et gouvernance partenariale : enjeux théoriques et méthodologiques*", article à paraître dans la Revue des Sciences de Gestion, 2002.
- COASE, (Ronald), «*The Nature of the Firm*», Editions Economica,France , 1937.
- FAMA, “*Agency Problems and the Theory of the Firm*”, Journal of Political Economy, vol. 88, n° 2, 1980.
- DESCHEEMAKER, « *Nouvelle régulation internationale des sociétés cotées :les principales dispositions du Sarbanes-Oxley Actof2002* » Bolletin Joly Sociétés, 2003.
- JENSEN, (Michael) & RUBACK, (Richard), “*The Market of Corporate Control: The Scientific Evidence*”, Journal of Finance Economics, Vol.11.
- Jean-Jacques Caussain, « *l'influence mondiale et européenne* », Cahiers de Droit de l'Entreprise, N°5,2005.
- MANNE.H, «*Mergers and the market fot corporate control* », journal of Political Economy, Vol. 73, No. 2. 1965.
- LANNI, (Karel), «*Le gouvernement d'entreprise en Europe*», Revue d'Economie Financière, n°31, 1994.
- LERIN. F., « *La gouvernance: relations de pouvoir et modes d'arbitrage* ». *Courrier de la planète*, n°41,1997.
- PROWSE, (Stephen) « *Corporate gouvernance: comparaison international*», revue d'Economie Financière n°31, 1994.

- SOLAGRAL, « *Réforme de l'Etat et nouvelle gouvernance* », Courrier de la planète, n° 41, 1997.
- SOLAGRAL, « *Gouvernance locale: la scène et les acteurs* ». Courrier de la planète, n°58,2000.
- TREADWAY J, «*Report of the national commission on fraudulent financial reporting*», 1987.
- WILLIAMSON, (Oliver), « *Contract and Economic Organization* », Revue d'économie industrielle 92, 2ème et 3ème trimestres, 2000.

3. Colloques :

- Boutaleb, (Kouider), « *La problématique de la gouvernance d'entreprise en Algérie*», 7^{ème} conférence internationale de l'union francophone de l'audit interne, Mali, 2006.
- « *Le code algérien de la gouvernance d'entreprise en débat* », Une conférence régionale consacrée au code algérien de gouvernance d'entreprise, Algérie, 2009.
- « *La gouvernance d'entreprise et le développement durable : vers une création de valeur partagée* », Maroc, 2017.
- « *la gouvernance d'entreprise, l'éthique des affaires et responsabilité sociale de l'entreprise* », Algérie, 2007.
- « *la gouvernance d'entreprise : Nouvelles approches et expérience* », Colloque international, Algérie, 2015.

4. Travaux universitaires :

- AZIKOU, (Idir), « *Gouvernance Des Entreprises* », mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque Alger, 2008.
- Ammar, (Sourour), « *Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne*», Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax, Tunisie, 2007.
- EBONDO, (Eustache), « *La contribution du contrôle interne et l'audit interne au gouvernement d'entreprise* », thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris XII VAL DE MARNE, France, 2004.
- HERRBACH, (Olive), « *Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique* », Thèse de Doctorat, Université des sciences sociales de Toulouse, France, 2000.

- KHELIF,(Bilel), « *l'impact des mécanismes de gouvernance d'entreprise sur la performance financière : Etude empirique sur le contexte algérien* » ; Mémoire de magister en sciences commerciales, Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2013.
- GARAFFATA, (Riadh), « *Actionnariat salarié et création de valeur dans le cadre d'une gouvernance actionnariale et partenariale : application au contexte français* », thèse pour obtenir le grade de Docteur de l'Université de Bourgogne en Sciences de Gestion, Tunisie, 2011.

5. Sites web:

<http://www.joradp.dz>

www.ifaci.com

<http://www.iiamaroc.org>

<http://www.rouiba.com.dz/>

www.theia.org

www.wikipedia.org

6. Rapports :

- Le code de la gouvernance.
- Rapport Cadbury.
- Notice 2013 NCA-Rouiba.
- Rapport annuel 2013 de la NCA-Rouiba.
- Rapport annuel 2015 de la NCA-Rouiba.

7. Textes règlementaires :

- Le code commerce algérien.
- Le journal officiel de la république algérienne.
- Le journal officiel français N°177 du 2 août 2003.
- Article 404 de la loi Sarbones-oxley.

Annexes

Annexe N°01: Les normes internationales de l'audit interne

Annexe N° 02 : Extrait du code de déontologie de l'audit interne

Annexe N°03 : Certification ISO9001 de la NCA-Rouiba



Annexe N°04: Certification ISO 14001 de la NCA-Rouiba

Certificat

Référentiel **ISO 14001:2004**
Enregistré sous le n° 01 104 079733

Titulaire du certificat: **NCA - Rouiba - SPA** 
RN n° 5 Z I de Rouiba
16000 Alger Algérie

Domaine de validité: Conception, fabrication et commercialisation
des boissons, nectars et jus de fruits

Par l'audit, la conformité aux exigences
de la norme ISO 14001:2004 a été démontrée.

La date limite de réalisation pour les audits
suivants est le 29-12 (dd.mm).

Validité: Ce certificat est valable du 2015-03-01 jusqu'au 2018-02-28.
Certification initiale 2008

2015-02-23


TÜV Rheinland Cert GmbH
Am Grauen Stein · 51105 Köln


Deutsche
Akkreditierungsstelle
D-204-16031-04-00

Annexe N°05: Certification ISO 22000 de la NCA-Rouiba



Annexe N°06 : Guide d'entretien 01

Cet entretien constitue l'un des volets les plus importants d'une recherche dans le cadre de la préparation du mémoire de master en sciences commerciales, Option contrôle de gestion, à l'Ecole Supérieure de Commerce, nous entreprenons une recherche portant sur le thème « **la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise** ».

Nous vous remercions de nous recevoir et de nous consacrer du temps

1. Comment évaluer vous les connaissances des auditeurs interne concernant les responsabilités et le fonctionnement du comité d'audit ?
2. La charte de l'audit interne définit elle les missions, pouvoirs et responsabilités de la direction d'audit interne ?
3. Comment se fait la présentation des conclusions de l'audit interne ?
4. l'audit interne a-t-il effectué un suivi des recommandations qu'il avait formulées, afin de voir si elles avaient été appliquées ??
5. Quelle sont les missions de le comité d'audit au sein de la NCA-Rouiba ?

Annexe N°07 : Guide d'entretien 02

Bonjour Monsieur ;

Nous vous remercions de nous recevoir aujourd'hui et de nous consacrer du temps. En quelques mots, l'entretien d'aujourd'hui fait partie d'une recherche dans le cadre de la préparation d'un mémoire de fin d'étude pour l'obtention d'un master en science commerciales, option contrôle de gestion, à l'Ecole Supérieure de Commerce (ESC).Ayant pour thème : « **La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de la NCA-Rouiba** ».

1. pouvez-vous me parler de l'entreprise la NCA-Rouiba
2. Existe-t-il des comités du conseil au sein de la NCA-Rouiba ? Si oui, quelles sont ses missions ?
3. à quel niveau peut-il rattacher l'audit interne ? Et pourquoi ce choix ?
4. Quelles sont les missions que vous assigné à la fonction d'audit interne au sein de votre entreprise ?
5. comment l'audit interne a-t-il répondu aux besoins actuel et futur de la NCA-Rouiba ?
6. Est-ce que on peut considérer l'audit interne comme une composante du processus de contrôle interne ?
7. L'audit interne permet-t-il d'évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle interne ?
8. L'audit interne permet-t-il le suivi du système du contrôle interne ?
9. Quelle est l'activité de l'audit interne dans la gestion des risques ?
10. l'audit interne permet-t-il d'assurer une meilleure maitrise des risques ?si oui, comment ?
11. Selon vous, pour une bonne gouvernance, quel est le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques ?
12. Comment les actionnaires et les salariés sont-ils informés des décisions prises par l'entreprise ?
13. pour améliorer la gouvernance de l'entreprise, pensez-vous que l'audit interne contribue-t-il à la réduction de l'asymétrie d'informations entre les managers et les actionnaires ?
14. Comment les données de l'audit contribuent-elles à protéger les droits des actionnaires, des salariés et même des partenaires de l'entreprise ?

Table des matières

Table des matières

Dédicace	
Remerciement	
Liste des tableaux	
Liste des figures	
Liste des annexes	
Liste des abréviations	
Résumé	
Sommaire	
Introduction générale	A, E
Chapitre 01 : Cadre Conceptuel de la gouvernance d'entreprise	01
Introduction	02
Section 01 : Historique, définitions et différentes approches théoriques de la gouvernance d'entreprise	03
1. L'évolution historique du concept de gouvernance.....	03
2. Définitions de la gouvernance d'entreprise.....	05
3. Les objectifs de la gouvernance d'entreprise.....	07
4. Les fondements théoriques de la gouvernance d'entreprise	08
4.1. Le courant contractuel de la gouvernance d'entreprise	08
4.2. Le courant cognitif.....	12
Section02 : Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise	13
1. Les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise.....	14
1.1. Le conseil d'administration.....	14
1.2. Le comité d'audit.....	16
1.3. L'assemblée générale.....	18
1.4. La rémunération des dirigeants.....	18
1.5. La surveillance mutuelle.....	19

2. Les mécanismes externes de la gouvernance d'entreprise	20
2.1. Environnement légal et réglementaire.....	20
2.2. Le marché des biens et services	20
2.3. Le marché financier.....	20
2.4. Le marché du travail des dirigeants.....	21
2.5. L'audit externe.....	21
Section 03 : Modèles, Propositions et recommandations pour une meilleure	
Gouvernance.....	23
1. Les principaux modèles de la gouvernance d'entreprise	23
1.1. Le modèle anglo-saxon.....	23
1.2. Le modèle Germano-Nippon.....	24
1.3. Une comparaison entre les deux modèles de la gouvernance	24
1.4. Le modèle Français ou le système Hybride.....	25
2. Propositions et recommandations pour une meilleure gouvernance.....	25
2.1. Lois, rapports et principes internationaux de la gouvernance	
d'entreprise.....	25
2.2. Codes et reformes fondamentaux de la gouvernance des entreprises en	
Algérie	29
Conclusion du chapitre	33
Chapitre 02 : La contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance	
d'entreprise.....	34
Introduction du chapitre	35
Section 01 : généralités sur l'audit interne	36
1. Evolution historique, définitions, objectifs et missions de l'audit interne.....	36
1.1. Un aperçu historique de l'audit.....	36
1.2. Définitions de l'Audit Interne.....	37
1.3. Les objectifs de l'audit interne....	39
1.4. Les types d'audit interne	39
2. Outils et organisation d'audit interne	40
2.1. Les outils de l'audit interne	40
2.2. L'organisation de l'audit interne	43

Section 02 : Le positionnement du l’audit interne dans l’organisation	47
1. Rattachement hiérarchique d’audit interne	47
1.1. Le rattachement du service d’audit interne à la direction générale.....	47
1.2. Le rattachement au conseil d’administration ou au comité d’audit.....	47
1.3. Le rattachement à une direction opérationnelle... ..	48
2. Distinction entre l’audit interne et les fonctions voisines	48
2.1. L’audit interne et l’audit externe.....	48
2.2. L’audit interne et le contrôle de gestion... ..	49
2.3. L’audit interne et l’inspection	50
2.4. Audit interne et audit qualité.....	51
3. Le contrôle interne : finalité de l’audit interne	53
3.1. Définitions du contrôle interne	53
3.2. Les objectifs de contrôle interne... ..	54
3.3. Les composantes du contrôle interne	54
3.4. Les limites de contrôle interne	55
4. Le comité d’audit, une instance de surveillance essentielle pour l’audit interne	56
Section 03 : L’Audit Interne comme un outil de la gouvernance d’entreprise	58
1. La relation entre l’audit interne et la gouvernance d’entreprise.....	58
1.1. L’audit interne, la théorie de l’agence et la gouvernance d’entreprise	58
1.2. L’audit interne, la théorie des couts de transactions et la gouvernance.....	59
2. Mission d’évaluation du processus de gouvernance d’entreprise par l’Audit Interne	60
3. Le rôle de l’audit interne dans la gouvernance d’entreprise.....	61
3.1. Le rôle de l’audit interne à l’évaluation du contrôle interne	61
3.2. Le rôle de l’audit interne dans le management des risques de l’entreprise	63
3.3. Le rôle de l’audit interne dans la réduction de l’asymétrie de l’information.....	66
Conclusion du chapitre.....	68
Chapitre 03 : L’apport de l’audit interne à l’amélioration de la gouvernance d’entreprise Cas : NCA-Rouïba.....	69
Introduction du chapitre	70

Section 01 : Présentation de l'entreprise d'accueil « la NCA-Rouiba ».....	71
1. Historique	71
2. Identification.....	72
2.1. Forme juridique.....	72
2.2. Objet social	72
2.3. Certification	73
2.4. Réglementation.....	73
2.5. Caractéristique essentielles de l'activité.....	73
2.6. La gamme de produits de NCA-Rouiba.....	73
3. Capital social.....	74
3.1. Composition du capital.....	74
3.2. Répartition du capital.....	74
4. La politique de la NCA-Rouiba.....	76
5. La Vision de la NCA-Rouiba.....	76
6. Les valeurs de la NCA-Rouiba.....	77
7. Organisation de la NCA-Rouiba.....	77
8. Effectif de l'entreprise.....	78
9. Quelques données de la NCA-Rouiba	79
10. L'introduction de la NCA-Rouiba en bourse.....	79
Section 02 : Les structures de gouvernance et d'audit interne au sein de la	
NCA- Rouiba	81
1. Les structures de gouvernance au sein de la NCA-Rouiba	81
1.1. L'assemblée générale	81
1.2. Le Conseil d'Administration	83
1.3. Direction de la société.....	85
1.4. Commissaires aux comptes	85
1.5. Relations de la NCA-Rouiba avec les parties prenantes externes	86
1.6. La gouvernance familiale de la NCA-Rouiba.....	87
2. Les structures d'audit interne au sein de la NCA-Rouiba	87
2.1. Management qualité et environnement	88
2.2. Contrôle qualité	88

2.3. Hygiène et sécurité	88
2.4. Audit financier interne	89
Section 03 : Présentation de l'enquête et analyse des résultats.....	91
1. Présentation de l'enquête	91
1.1. L'observation directe	91
1.2. L'entretien	91
2. Objectif de l'enquête	93
3. Résultat de l'enquête	93
4. Analyse des résultats.....	98
5. Synthèse	99
6. Recommandations.....	100
Conclusion du chapitre	101
Conclusion générale	102
Bibliographie	107
Annexes	114