

# Ecole supérieur de commerce -ESC

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de  
master en sciences commerciales**

**Option : \*comptabilité et finance**

**\*Contrôle de gestion**

**Thème :**

---

***Le rôle de l'audit interne dans  
la gouvernance des entreprises***

**Etude de cas :**

**Cas Des entreprises Algériennes**

**Présenté par :**

**Melle. HALIMA Keddache ;**

**Melle. MARIEM Kameli .**

**Encadré par :**

**M.ABDALMALEK Hamel.**

**3<sup>ème</sup> promotion**

**Juin 2016**



# Ecole supérieur de commerce -ESC

**Mémoire de fin de cycle pour l'obtention du diplôme de  
master en sciences commerciales**

**Option : \*comptabilité et finance**

**\*Contrôle de gestion**

**Thème :**

---

***Le rôle de l'audit interne dans  
la gouvernance des entreprises***

**Etude de cas :**

**Cas Des entreprises Algériennes**

**Présenté par :**

**Melle. HALIMA Keddache ;**

**Melle. MARIEM Kameli .**

**Encadré par :**

**M.ABDALMALEK Hamel.**

**3<sup>ème</sup> promotion**

**Juin 2016**

# Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

Mes parents qui me sont les plus chers au monde, dont  
l'amour et les sacrifices n'ont pas cessé de combler ma vie ;

Que dieu les protège et les garde pour moi

À mes très chères sœurs, Sara, Wiam, Rouaida

À mes amies et mes copines, fatima, chaima, hadjer, aicha,  
soumia

Tous les gens que j'aime et que me connaisse de près ou de  
loin

À toute la famille kameli

Et à tous ceux qui nous ont aidés de près ou de loin à  
accomplir

**Meriem**

# Dédicaces

**Je ne veux pas laisser cette occasion sans vous exprimer mon attachement et les souvenirs reconnaissants que je garde de vous, je serai profondément heureuse de dédier ce modeste travail à mes très chers parents, qui étaient toujours à mes cotés durant toute ma vie, je leur souhaite une longue vie.**

**À mon frère Mokhtar,**

**À ma Soeur Wassila,**

**À tout ma famille.**

**À mes amies et mes copines, Malika et I mene.**

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

**À toute la 3<sup>ème</sup> promotion**

**Halima**

# *Remerciements*

*Nous tenons avant tout à remercier Le DIEUX tout puissant, car sans son aide et sa bienveillance, rien de cela n'aura pu être possible.*

*Nous tenons aussi, à exprimer Notre gratitude, à M.ABDELMALEK. Hamel notre*

*Encadreur, pour avoir accepté de diriger ce travail, pour ses précieux conseils, et surtout pour son soutien tout le long de notre cursus de préparation du mémoire.*

*M.REDA Boudabouza, auditeur interne de Batimetal Réalisation, pour son accueil, ses conseils et ses orientations ;*

*M.hadadouch, directeur d'audit interne pour l'aide que nous a apportée tout au long de notre recherche;*

*Tout le personnel de Batimetal Réalisation*

*Nos remerciements également, à tous les notables membres du jury qui ont accepté la discussion et l'évaluation de ce travail, nos sincères remerciements s'adressent également à nos professeurs, et au personnel de l'ESC*

*Nos remerciements vont aussi à toutes les personnes qui nous ont aidées De près ou de loin afin de réaliser ce modeste travail,*

## Liste des tableaux

<b>Tableau</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>I-1</b>	comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion	<b>21</b>
<b>I-2</b>	comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne	<b>22</b>
<b>I-3</b>	Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe	<b>23</b>
<b>I-4</b>	Le Tableau de Risques	<b>31</b>
<b>I-5</b>	Modèle de FRAP	<b>36</b>
<b>III-1</b>	Quelques données financières de Batimital réalisation.	<b>80</b>
<b>III-2</b>	le degré de l'échelle Lickert.	<b>84</b>
<b>III-3</b>	tableau Récapitulatif de traitement des observations	<b>85</b>
<b>III-4</b>	la répartition des répondants selon : l'Age	<b>85</b>
<b>III-5</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon : le sexe	<b>86</b>
<b>III-6</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon: le type d'entreprise.	<b>87</b>
<b>III-7</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon : le statut d'entreprise.	<b>88</b>
<b>III-8</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon : le niveau scolaire.	<b>89</b>
<b>III-9</b>	La répartition de membres de l'échantillon selon : spécialité.	<b>90</b>
<b>III-10</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon : le titre de fonction.	<b>91</b>
<b>III-11</b>	Répartition des membres de l'échantillon selon : le diplôme professionnelle.	<b>92</b>
<b>III-12</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon : le nombre de stage et formation sur l'audit.	<b>93</b>
<b>III-13</b>	La répartition des membres de l'échantillon selon : l'ancienneté.	<b>94</b>
<b>III-14</b>	réponses des répondants sur la question n°1.	<b>95</b>
<b>III-15</b>	réponses des répondants sur la question n°02	<b>96</b>
<b>III-16</b>	réponses des répondants sur la question n°03	<b>97</b>
<b>III-17</b>	réponses des répondants sur la question n°04	<b>98</b>

<b>III-18</b>	réponses des répondants sur la question n°05	<b>99</b>
<b>III-19</b>	réponses des répondants sur la question n°06.	<b>100</b>
<b>III-20</b>	réponses des répondants sur la question n°07	<b>101</b>
<b>III-21</b>	réponses des répondants sur la question n°08.	<b>102</b>
<b>III-22</b>	réponses des répondants sur la question n°09	<b>103</b>
<b>III-23</b>	réponses des répondants sur la question n°10.	<b>104</b>
<b>III-24</b>	réponses des répondants sur la question n°11.	<b>105</b>
<b>III-25</b>	réponses des répondants sur la question n°12.	<b>106</b>
<b>III-26</b>	réponses des répondants sur la question n°13	<b>107</b>
<b>III-27</b>	réponses des répondants sur la question n°14.	<b>108</b>
<b>III-28</b>	réponses des répondants sur la question n°15	<b>109</b>
<b>III-30</b>	réponses des répondants sur la question n°16	<b>110</b>
<b>III-31</b>	réponses des répondants sur la question n°17.	<b>111</b>
<b>III-32</b>	réponses des répondants sur la question n°18	<b>112</b>
<b>III-33</b>	réponses des répondants sur la question n°19.	<b>113</b>
<b>III-34</b>	réponses des répondants sur la question n°20	<b>114</b>
<b>III-35</b>	réponses des répondants sur la question n°21.	<b>115</b>
<b>III-36</b>	réponses des répondants sur la question n°22.	<b>116</b>
<b>III-37</b>	montre les résultats du teste T1	<b>117</b>
<b>III-38</b>	montre les résultats du teste T2	<b>118</b>
<b>III-39</b>	Tableau statistique.	<b>119</b>
<b>III-40</b>	montre les résultats du teste T4	<b>120</b>



## Liste des figures

<b>Figure</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>III-1</b>	l'organigramme de BATIMETAL réalisation	<b>81</b>
<b>III-2</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : l'Age.	<b>86</b>
<b>III-3</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le sexe.	<b>87</b>
<b>III-4</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le type d'entreprise.	<b>88</b>
<b>III-5</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le statut d'entreprise.	<b>89</b>
<b>III-6</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le niveau scolaire.	<b>90</b>
<b>III-7</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : spécialité	<b>91</b>
<b>III-8</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le titre de fonction.	<b>92</b>
<b>III-9</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le diplôme professionnelle	<b>93</b>
<b>III-10</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon :Le nombre de stage et formation sur l'audit.	<b>94</b>
<b>III-11</b>	Histogramme montrant la répartition des répondants selon : l'ancienneté.	<b>95</b>
<b>III-12</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°1.	<b>96</b>
<b>III-13</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°02	<b>97</b>
<b>III-14</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°03	<b>98</b>
<b>III-15</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°04	<b>99</b>
<b>III-16</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°05.	<b>100</b>
<b>III-17</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°06.	<b>101</b>
<b>III-18</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°07.	<b>102</b>

<b>III-19</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°08	<b>103</b>
<b>III-20</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°09	<b>104</b>
<b>III-21</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°10	<b>105</b>
<b>III-22</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°11.	<b>106</b>
<b>III-23</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°12.	<b>107</b>
<b>III-24</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°13.	<b>108</b>
<b>III-25</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°14.	<b>109</b>
<b>III-26</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°15.	<b>110</b>
<b>III-28</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°16	<b>111</b>
<b>III-29</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°17	<b>112</b>
<b>III-30</b>	cercle présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°18.	<b>113</b>
<b>III-31</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°19.	<b>114</b>
<b>III-32</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°20.	<b>115</b>
<b>III-33</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°21.	<b>116</b>
<b>III-34</b>	Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°22.	<b>117</b>

## Liste des annexes

<b>Annexe</b>	<b>Désignation</b>	<b>Page</b>
<b>A</b>	<b>Questionnaire</b>	<b>I</b>

## Liste des abréviations

<b>Abréviation</b>	<b>Signification</b>
AACIA	Association des Auditeurs et Consultants Internes Algériens.
AFIIA	Association Africaine des Instituts d'Audit Interne.
AI	Audit Interne.
AMF	Autorité des Marchés Financiers.
CA	Conseil d'Administration.
CI	Contrôle Interne.
CNCC	compagnie nationale des commissaires aux comptes.
COCO	Criteria on Control Committee
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission.
CPAI	Certification professionnel d'audit interne.
DPAI	Diplôme Professionnel d'Audit Interne.
EPE	Enterprise Public et Economique.
FRAP	Feuille de révélation et d'analyse de problèmes.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principales.
GE	Gouvernance d'Entreprise.
GRH	Gestion des Ressources Humaines.
IFACI	Institut Français d'Audit et du Contrôle Interne
IIA	Institute of Internal Auditors
ISA	International standers Auditing.
LSF	Loi Sécurité Financière.
OCDE	Organisation de coopération et de développement économique.
QCI	Questionnaire du Contrôle Interne.
RS	Responsabilité Sociale.
SEC	Securities and Exchange Commission.
SOX	Sarbanes-Oxley.
SPA	Société Par Actions.
USA	United State of America.
E.P.E	Enterprise Publique à caractère Economique
B.T.P.H	Bâtiment, Travaux Publics et de l'Hydraulique

## **Résumé**

Au cours des dernières années, l'économie mondiale a été touchée par une série de scandales (Enron, Andersen, Worldcom ou Parmalat) Mettant en cause des grandes entreprises .Le débat sur la gouvernance d'entreprise a pris une nouvelle tournure axée sur la fiabilité d'information, l'évaluation de contrôle interne et la gestion des risques, faisant de l'audit interne un outil incontournable dans la gouvernance d'entreprise. L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années, une large diffusion de corruption et fraude, Citons pour exemple les affaires Khalifa, Sonatrach et autres, ce qui a conduit les entreprises à donner plus d'importance et de considération à l'audit interne.

L'objectif de cette étude est de montrer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, à travers la capacité et l'aptitude de l'auditeur interne de bien gérer le risque, d'évaluer le système de contrôle interne, de réduire l'asymétrie d'information et protéger les droits des actionnaires et d'autres parties prenantes.

**Mots clés :** Audit interne- la gouvernance d'entreprise- gestion des risques- contrôle interne- asymétrie d'information.

## **Abstract**

During these last years, the World's economy has been influenced by a series of scandals (Enron, Anderson, worldcom and Parmalat), involving big societies. Debates on society's governance took a new view based on the reliability of information, internal control's assessment and risk's management; regardless to the importance of internal Audit in society's governance. Recently, Algeria knew a large diffusion of corruption and fraud, taking for instance Khalifa and Sonatrach's affairs, those ones gave more importance and consideration to internal Audit.

The objectif of this study is to show the role of internal Audit in the .improvement of society's governance, through capacities which led internal Auditors to manage the risk, assess the internal control's system ,reduce asymmetry 's information and protect the rights of shareholders and other stakeholders.

**Key words:** internal Audit- corporate Gouvernance- risk management- internal control- asymmetry information.

## Sommaire

Introduction générale.....	2
Chapitre 01 : Cadre conceptuel de L' Audit interne .....	10
1-1-introduction au contrôle interne .....	10
1-2-Les fondements théoriques de l'audit interne .....	15
1-3-Méthodologie et outils de l'audit interne.....	28
Chapitre 2: L'essentiel de la gouvernance d'entreprise.....	43
2-1-Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise.....	43
2-2-les scandales financiers et le cadre réglementaire.....	60
2-3-La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de gouvernance d'entreprise.....	68
Chapitre 3 : Étude de la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise .....	78
3-1-Présentation d'entreprise d'accueil.....	78
3-2-Etude de cas : le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise.....	82
3-3-Analysé et interprétation des résultats, et test des hypothèses.....	85
Conclusion Générale .....	124

# **Introduction Générale**

## Introduction générale

La gouvernance d'entreprise a connu au cours de ces dernières années, un développement de grande ampleur, qu'il s'agisse des économies fortes des pays développés et de celles des pays émergent, le gouvernement d'entreprise est aujourd'hui l'un des centres d'intérêts de ces différents états.

La gouvernance d'entreprise ou le gouvernement des entreprises est un concept d'origine américaine (corporate governance) apparue dans les années septante, il est défini tout simplement comme étant le système par lequel une société est dirigée et contrôlée. Cette dernière est aussi considérée comme un processus d'amélioration continué qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir. A cet effet, elle n'est pas seulement l'affaire des grandes sociétés cotées en bourse, la gouvernance, c'est faire de toutes les sociétés, quels que soient leur (taille, statut, forme juridique et leurs domaines d'activité stratégique).

A la suite des affaires et scandales qui ont agité les milieux économiques dans la plupart des pays développés, de nombreux débats se sont ouverts, le dysfonctionnement évident du système économique a conduit à s'interroger sur les prises de contrôle, les rémunérations, et les responsabilités des dirigeants et des administrations.

En effet, l'ampleur et la brutalité des crises amènent les actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise, à exiger des dirigeants qu'ils s'assurent que leur organisation est bien sous contrôle et le démontrent. Pour les auteurs RICHARD et MIELLET l'affaire Enron permet de mettre en exergue les causes de ces dysfonctionnements, pour eux la débâcle d'Enron est le fait que bien souvent les actionnaires et les investisseurs n'évaluent pas assez sérieusement la qualité et l'indépendance du conseil d'administration chargé de les représenter et de défendre leurs intérêts et une absence d'implication dans la vérification et dans l'analyse de la pertinence des systèmes de contrôle.

Dans le but de répondre aux dysfonctionnements dû au vague de faillite retentissante dans de nombreux pays du monde (Enron, Vivendi, Worldcom et Lernout & Hauspie...), et conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur. Plusieurs institutions internationales sont impliquées dans ce sujet, ceci se concrétise par la publication de nombreux codes de bonne



gouvernance (le rapport Cadbury, par exemple) et lois (Sarbanes Oxley et la loi de la sécurité financière). Ces textes législatifs considèrent l'audit interne la pierre angulaire de la gouvernance d'entreprise.

De plus l'audit interne est devenu un outil incontournable au sein de la gouvernance d'entreprise. A cet effet, on peut affirmer que l'audit interne a un rôle important à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information, ainsi que dans l'équilibre de pouvoir par la présence du comité d'audit.

La relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise est une relation récente, selon la théorie de l'agence il y avait l'audit externe qui apparaît comme un mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent mais avec le développement qui connaît la gouvernance ces dernières années l'audit interne a lui aussi est devenu un outil important dans cette dernière.

L'auditeur interne, à travers ses qualités personnelles (compétence, connaissance,...etc.) pourra contribuer à la gouvernance d'entreprise, Ce phénomène est défini par l'institut des auditeurs internes (The Institute of Internal Auditors : IIA) association internationale qui fédère les instituts d'audit interne nationaux, 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 approche systématique et Méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.

Cette nouvelle définition exige aux auditeurs internes de jouer un rôle important dans le processus de la gouvernance d'entreprise, elle situe bien la place de la fonction d'audit interne dans la gouvernance d'entreprise « évalue les processus de management des risques d'une organisation, de contrôles et de gouvernement d'entreprise, 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 ».

Il est donc le pilier au sein de la gouvernance à travers la protection des intérêts des actionnaires.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles

lois, instructions et règlements en matière d'audit interne<sup>1</sup>, Ceci afin de renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur.

À cet effet, nous nous sommes tracées pour objectif l'examen du rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Cela dans le cadre de l'élaboration de notre mémoire de master dont le thème s'intitule : **«le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise»**.

Le sujet de gouvernance étant vaste, il s'agira pour nous dans le cadre de notre étude de mettre l'accent sur le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, tandis qu'il existe l'audit externe, audit des établissements étatique et le comité d'audit.

Cette recherche a une importance primordiale surtout avec les changements que connaît l'environnement économique algérien sans négliger les différents effets de la mondialisation.

Cette étude permettra aux dirigeants de la société de saisir les enjeux et l'importance d'une fonction de contrôle indépendante et crédible au sein des structures dirigeants telles que le conseil d'administration et la direction générale.

Ce travail a pour objet de détailler sur le cadre conceptuel de la gouvernance de l'entreprise en mettant le point sur le rôle prépondérant qu'il joue l'audit interne.

Les raisons qui nous ont conduites à choisir cette voie de réflexion sont les suivants.

- d'approfondir notre connaissance en matière d'audit interne et de gouvernance d'entreprise, mais surtout de confronter les connaissances théoriques avec la réalité du terrain.
- Ce thème représente une grande actualité, pleinement lié à l'évolution d'un contexte International marqué par la mondialisation des économies et où les entreprises doivent relever les défis, améliorer durablement leurs performances et leur organisation, s'approprier sans cesse de nouvelles parts de marché et se mettre au niveau des normes internationales.
- La recherche dans le domaine des nouvelles pratiques d'audit et de la gouvernance

---

<sup>1</sup> L'instruction MIPI n° 079/SG/07 du 30 janvier 2007 (dont le but de renforcer la loi précédant (loi 88/01)), et la publication de la troisième orientation du chef de gouvernement en 2003.

d'entreprise n'est pas développée en Algérie, Alors que cette discipline occupe une Place prépondérante dans les pays développés, surtout dans les pays anglo-saxons. En ce qui concerne les recherches passé on essayera de présenter quelques mémoires relatives à notre recherche :

Mlle Anoh Akouba Miliana « **le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise, cas de la loterie nationale sénégalaise (LONASE)** », institue supérieure de comptabilité, de banque et de finance, 2012.

Cette étude a montré que l'audit interne participe à l'amélioration du contrôle interne et au management des risques, donc l'audit interne de la lonase à travers son implication dans l'évaluation du gouvernement d'entreprise aide le top management à la réalisation des ses objectifs.

Sridhar Ramamoorti, «**Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects**», The Institute of Internal Auditors, Research Foundation, 2003.

Cette étude à porté sur le développement historique de l'audit interne, l'étude a révélé plusieurs résultats, le plus important est que : le vingt unième siècle offre la promesse pour la croissance de la profession d'audit interne.

William R, Kinney, Jr, «**Auditing Risk Assessment and Management Processes**», The Institute of Internal Auditors, Research Foundation, 2003.

L'étude a porté sur l'audit on prend le risque comme étant une nouvelle perception d'audit interne, la recherché a noté qu'il existe trois type de risque qui sont : le risque de l'environnement externe ; le risque des opérations d'affaire et le risque d'information.

Abdelmalek Hamel, « **le rôle du comité d'audit dans la gouvernance de l'entreprise** », école supérieure de commerce, 2008.

Cette étude a pour objectif de démontrer l'importance du comité d'audit afin De réaliser la bonne gouvernance au sein de nos entreprises, à travers la présentation du poids de la qualité d'audit dans la gouvernance de l'entreprise et les nouvelles approches proposés par le comité d'audit pour mesurer la qualité d'audit.

Ce qui distingue cette étude de ses précédents, c'est d'étudier de manière exhaustive la relation étroite qui prévaut entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, à travers une étude pratique qui nous aident de tester l'application de la gouvernance, sachant que l'étude a été effectué au sein des entreprises algériennes, afin d'aboutir à encourager les entreprises de renforcer la fonction d'audit pour amélioré la gouvernance d'entreprise. Nous essayerons également de s'intéresser à l'importance des comités d'audit et de

proposer des solutions pour appliqué la gouvernance d'entreprise, en considérant que l'audit interne et la gouvernance des entreprise est encore de ses début en Algérie.

Tout au long de ce travail nous allons tenter d'apporter des éléments de réponse à la Problématique suivante :

## **Quel est le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise ?**

De là découle un certain nombre de questions sous-jacentes qui viendront étayer notre problématique :

- quel rôle joue-t-il l'audit interne dans l'évaluation du contrôle interne ?
- L'audit interne joue t-il un rôle important à travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l'asymétrie d'information ?
- Les entreprises algériennes appliquent-elles la gouvernance d'entreprise?
- Dans quelle mesure l'audit interne contribue-t-il à améliorer la gouvernance des entreprises algériennes ?

Pour aborder cette problématique, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

- **Hypothèse 01** : L'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers L'évaluation du contrôle interne.
- **Hypothèse 02** : l'audit interne joue un rôle important au sein de l'entreprise à travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l'asymétrie d'information.
- **Hypothèse 03** : La gouvernance d'entreprise est appliquée au sein des entreprises algériennes.
- **Hypothèse 04** : il existe une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise au niveau des entreprises algériennes.

Afin de répondre au mieux à notre problématique ainsi qu'aux différentes sous questions, nous allons opté pour une méthode descriptive et analytique laquelle nous avons jugé être la plus appropriée à notre sujet. Dans le cadre de cette étude, nous recourrons principalement à une étude sous forme d'un questionnaire, Ce choix se justifie par la sensibilité et la complexité du thème de recherche traité, vu la position qu'occupe la fonction l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, d'où la nécessité d'apporter des éléments de réponse à travers la collecte d'information auprès des spécialistes dans le domaine d'audit interne et comptabilité. Et puis, nous allons analyser les réponses à l'aide

d'un programme statistique des sciences sociales « SPSS », et interpréter les résultats de ce dernier.

Pour ce faire, nous avons subdivisé notre travail en trois principaux chapitres :

Le premier consiste en une approche théorique de l'audit interne, il s'agit d'éclairer cette fonction, Nous essayerons d'abord en premier lieu de parler sur les concepts essentiels de contrôle interne : sa définition, ses objectifs, son rôle ainsi que ses limites. Puis dans la deuxième section nous nous consacrons en particulier à l'audit interne, qui est l'objet de notre mémoire, en étudiant les généralités sur la fonction de l'audit interne. Enfin nous nous essayerons à travers la troisième section de définir la méthodologie de conduite d'une mission d'audit ainsi les outils auxquels à recours l'auditeur interne pour accomplir ses tâches.

Le deuxième chapitre abordera la question de la gouvernance d'entreprise, il convient donc dans un premier temps, de présenter quelques généralités sur la gouvernance d'entreprise, telles que son évolution, sa définition et ses différentes théories et modèles, ainsi les mécanismes de la gouvernance d'entreprise. La deuxième section sera louée aux différents scandales financiers et traiter l'apport de la loi sarbanes-Oxley au contrôle interne. Enfin nous allons présenter le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. À cet effet, nous commençons par l'étude du rôle de l'audit interne dans la transmission d'une information sur l'application des principes de gouvernance, ensuite, nous montrons son rôle dans l'évaluation du système de contrôle interne et dans la gestion des risques.

Le dernier chapitre sera consacré à l'étude du cas pratique portant sur le rôle de l'audit interne ainsi que les domaines dont lesquels l'audit interne contribue à améliorer la gouvernance d'entreprise. Pour atteindre notre objectif, nous consacrons la première section à l'entreprise « Batimetal Réalisation », dans laquelle on a passé notre stage. Nous allons tout d'abord présenter l'entreprise à travers leur historique, son organisation et ses activités. L'entreprise nous a permis de bien comprendre la pratique de l'audit interne à travers une explication d'une mission d'audit interne au sein de Batimetal réalisation, ainsi l'élaboration du plan annuel jusqu'à la communication des résultats, nous avons parlé aussi sur les outils de l'audit interne et les documents utilisés .vu l'impossibilité de faire le cas pratique à l'entreprise d'accueil car le nombre des auditeurs interne est limité , l'absence d'un comité d'audit, donc nous avons élargi l'étude au sein des différentes entreprises

algériennes à travers une préparation d'un questionnaire qui . Nous présenterons dans la deuxième section la méthodologie de l'étude de cas, où nous exposerons les outils de l'étude, la population et les limites de cette dernière. Dans la troisième section, nous allons analyser les réponses à l'aide d'un programme statistique des sciences sociales « SPSS » interpréter les résultats de ce dernier et utiliser la loi student pour arriver de confirmer ou infirmer les hypothèses de recherche.

## **Chapitre 01 :**

### **Cadre conceptuel de L'Audit interne**

## Introduction

L'audit interne est aujourd'hui un élément important, au sein de l'entreprise, la mondialisation de l'économie les crises qui secouent ces dernières années (Enron, Worldcom etc. ....), imposent l'introduction de l'audit comme fonction stratégique, il représente une garantie pour le conseil d'administration en matière de maîtrise de risque de gestion, sa pratique au sein de l'organisation apporte une valeur ajoutée, et assure à la fois la sincérité et la compétitive de celle-ci.

Ce premier chapitre a pour objectif d'étudier la fonction de l'audit interne, qui est un mécanisme important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Nous essayerons d'abord en premier lieux de parler sur les concepts essentiels de contrôle interne : sa définition, ses objectifs, son rôle, ainsi que ses limites. Puis dans la deuxième section nous consacrons en particulier à l'audit interne, qui est l'objet de notre mémoire, en étudiant les généralités sur la fonction de l'audit interne. Enfin nous nous essayerons à travers la troisième section de définir la méthodologie de conduite d'une mission d'audit ainsi les outils auxquels à recours l'auditeur interne pour accomplir ses tâches.

## **1-1-introduction au contrôle interne**

### **1-1-1-Définition du contrôle interne**

Depuis son apparition, le contrôle interne a fait objet de plusieurs définitions, nous citerons quelques unes pour mettre en exergue l'évolution de la conception du contrôle interne au fil du temps.

#### ➤ **Selon l'approche classique :**

*« Le Contrôle Interne est un ensemble de dispositifs ayant pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'assurer l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. »<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> BERNARD, (Frédéric) et autres : *contrôle interne*, édition Maxima, Paris, 2008, p.21.



- **Selon l'approche actuelle :** correspond à la définition proposée par la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

*« Les procédures de Contrôle Interne impliquent : le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables, l'établissement en temps voulu d'informations comptables et financières stables. »<sup>2</sup>*

L'approche actuelle est donc plus large que l'approche classique car :

-Le contrôle interne est abordé en termes de processus et plus seulement en termes de techniques et de dispositifs de sécurité.

-Elle replace l'ensemble du personnel de l'entreprise au cœur du Contrôle Interne.

- **La définition du Commette of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO) :**

La première définition universelle est celle de COSO qui depuis 1992 propose la définition du contrôle interne suivante: *« 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 :*

- ✓ *La réalisation et l'optimisation des opérations*
- ✓ *La fiabilité des informations financières*
- ✓ *La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.»<sup>3</sup>*

- **La définition du Criteria on Control Commette (COCO) :**

Les Canadiens ont pris le relais dès 1995 en publiant le COCO avec la définition suivante du contrôle interne : *« Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs. »<sup>4</sup>*

---

<sup>2</sup> (Norme CNCC 2-301 « Évaluation du risque et Contrôle Interne », para 08, Référentiel normatif CNCC, juillet 2003.

<sup>3</sup> BERNARD, (Frédéric) et autres.*op.cit.*,p.22.

<sup>4</sup> RENARD, (Jacques) : *le contrôle interne*, édition Eyrolles, Paris, 2012, p4.

- **La définition de l'Autorité des Marchés Financiers (l'AMF) :**

En 2006, L'AMF donne du contrôle interne une définition très complète et qui fait la synthèse des définitions précédentes : « *Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :*

- *contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;*
- *doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. »<sup>5</sup>*

## **1-1-2-le rôle du contrôle interne <sup>6</sup>**

Le contrôle interne à un triple rôle, il permet de s'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées, ceci constitue l'aspect transmission de l'information. Il assure un niveau minimum de qualité à la prestation effectuée ou au produit fabriqué, ceci constitue le contrôle direct ou indirect du produit. Il permet de déceler les principales anomalies de fonctionnement, c'est-à-dire qu'il contribue au fonctionnement harmonieux du système.

- ✓ **le contrôle interne de s'assurer que les décisions prises sont correctement appliquées.**

Le contrôle interne permet de s'assurer que les salariés qui représentent l'entreprise vis-à-vis l'extérieure, agissent dans l'intérêt de l'entreprise, il permet de vérifier que la coordination hiérarchique, formelle et informelle, fonctionne correctement et assure une coordination efficace entre les individus, il garantit que les décisions prises par les dirigeants sont mises en œuvre par l'ensemble des salariés de l'entreprise.

- ✓ **Le contrôle interne garantit un niveau minimum de qualité à la prestation effectuée ou au produit fabriqué :**

Pour garantir un certain niveau de qualité, le contrôle le plus simple consiste à observer le produit réalisé pour s'assurer qu'il couvre les besoins préalablement identifiés.

---

<sup>5</sup> RENARD, (Jacques) : *op.cit*, p.5.

<sup>6</sup>PIGE(Benoit), *audit et contrôle interne*, édition economica, paris, 2001, p.17.

Cette approche contient le risque d'incorporer de la valeur ajoutée et du travail dans un produit qui infine sera considéré comme inadapté et qui sera rejeté .une seconde approche est donc possible, qui repose sur le contrôle de qualité du processus de fabrication, pour s'assurer à tout moment au long du cycle de production de l'adéquation du produit au besoin pré identifié.

## ✓ **Le contrôle interne décèle les anomalies de fonctionnement :**

Une anomalie de fonctionnement est un facteur qui ne remplit plus le rôle qu'il doit remplir par exemple une machine qui ne découpe plus les pièces à la taille spécifiée, le contrôle interne doit permettre de déceler le plus tôt possible ces anomalies de fonctionnement ,qu'elle soient occasionnelles ou systématiques, en effet ces anomalies ont un cout pour l'entreprise ,pour être efficace ,le contrôle interne doit comprendre des systèmes de collecte de l'information et des systèmes de contrôle périodique, il doit être formalisé.

### **1-1-3-Les objectifs du contrôle interne<sup>7</sup>**

L'objectif général du contrôle interne est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis, c'est-à-dire sa pérennité.

Pour atteindre cet objectif général, des objectifs permanents sont assignés au contrôle interne, qui sont :

- **La protection du patrimoine et la sécurité des actifs :**

Un bon système de contrôle interne doit viser à préserver le patrimoine de l'entreprise. Ce patrimoine ne couvre pas seulement les actifs immobilisés, les stocks ou les actifs immatériels mais également le capital humain, l'image de marque, la technologie et les informations confidentielles de l'entreprise.

La mise en péril du patrimoine peut être le fait d'événements tels que l'erreur, la négligence, l'incompétence, le gaspillage, les fraudes et les malversations...etc.

---

<sup>7</sup> RENARD, (Jacques), *théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, paris, 2010, p.143.147.

Le patrimoine Doit donc être immunisé contre les actions commises par les dirigeants, les employés (erreurs, fautes professionnelles, malversations), les tiers (escroquerie, cambriolage),...etc<sup>8</sup>.

- **La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles:**

La gestion efficace de l'entreprise nécessite une diffusion d'informations de qualité à tous les niveaux de l'entreprise. Le dispositif de contrôle interne doit permettre à la chaîne d'informations d'être fiable, vérifiable, exhaustive, pertinente et disponible.

- **Le respect des lois, règlements et contrats :**

Le dispositif du contrôle interne doit garantir l'application des décisions de la direction générale, et doit assurer également le respect des lois, des règlements et procédures.

Par ailleurs, les dispositifs du contrôle interne doivent éviter que les audits de conformité ne révèlent des failles ou des erreurs, ou des insuffisances dues à l'absence de respect des instructions. Les causes premières de ce phénomène peuvent être diverses : mauvaise communication, défaut de supervision, confusion des tâches, etc. dans tous les cas la qualité du contrôle interne est en cause.

- **L'efficacité et l'efficience des opérations :**

C'est le quatrième objectif permanent du contrôle interne, dont la prise en compte est évaluée lors des audits d'efficacité. Il s'agit d'apprécier l'utilisation efficace des ressources (humaines, techniques, financières...etc.) allouées pour permettre à l'entreprise de prospérer.

### **1-1-4-Les limites du contrôle interne<sup>9</sup>**

Le contrôle interne n'est pas forcément efficace ni apte à identifier tous les risques. En effet, il présente souvent des lacunes qui exposent l'entité à des risques inutiles, tel que :

- L'élaboration de différentes procédures de contrôle par cycle sans tenir compte des objectifs, des stratégies et des risques associés.

---

<sup>8</sup> BENMANSOUR, (Zouhir): *L'Audit Interne Et La Fraude*, mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque, Alger, 2011, p.24.

<sup>9</sup>HAMZAOUI, (Mohamed) : *Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne* ; édition Pearson-Village Mondial, France ; 2005, p.83.

- Des procédures insuffisamment documentées ou communiquées aux personnels.
- La méconnaissance de certains contrôles automatisés qui facilitent la supervision des contrôles.
- L'application inconstante des contrôles intégrés dans les procédures.

Comme pour la gestion des risques d'entreprise, le contrôle n'est pas une fin en soi. Il sert à soutenir le fonctionnement d'une entité et à assurer une activité, respectueuse du droit, efficace et efficient.

Les limites, inhérentes à tout contrôle interne, peuvent résulter d'un jugement défaillant exercé lors des prises de décisions, de la nécessité d'étudier le rapport coûts/efficacité avant la mise en place du contrôle, ou de dysfonctionnements provoqués par une défaillance humaine ou technique.

## **1-2-Les fondements théoriques de l'audit interne**

L'Audit interne comme fonction est une discipline récente qui a su trouver sa place dans les différentes organisations, la compréhension d'une telle notion ainsi que son importance passe tout d'abord par la connaissance des différents aspects qui lui sont relatifs.

### **1-2-1-évolution historique de l'audit et naissance de la fonction d'audit interne**

Les latins ont donné une signification bien précise à l'audit « audire » qui signifie « Écouter », ainsi que le verbe anglais « to audit » prend un sens propre d'une Vérification, un contrôle et une inspection»<sup>10</sup>.

L'audit, est l'un des plus vieux métiers, l'écriture a été inventée en partie satisfaisante les Nécessité des audits, Zenon papyri enregistrait l'application des audits sur le patrimoine Égyptien de la règle Grec du Ptolémée Philadelphe II y'a déjà 2.500Ans. Les premiers Écrivains grecs et romains tels qu'Aristophane, César, et Cicéron font mention des comptables, des auditeurs des audits des comptes et des chambres d'audit. Dès le Moyen Age, une forme d'audit interne existait parmi les manoirs de L'Angleterre où le seigneur a servi en

---

<sup>10</sup> - Mikol A., 2000, " forme d'audit : L'audit interne » encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et audit", Economica, Paris. p. 733.

tant que gestionnaire de la fonction de l'audit. Ainsi, les sumériens ont ressentis une nécessité du contrôle de la comptabilité des Agents Ce système de contrôle par recoupement consiste à comparer une information Qui est parvenue de deux sources d'enregistrement indépendantes<sup>11</sup>.

En outre, la Mission de l'audit interne était pratiquée par des fonctionnaires du trésor sous L'empire romain. En effet des questeurs qui étaient des fonctionnaires du trésor sont Chargés de cette mission. Il était tenu de rendre compte oralement devant une Assemblée composée des auditeurs. Ils exprimaient leurs opinions objectives, Le premier travaille d'un audit externe a été fait par un expert-comptable Indépendant en 1720 à la suite du scandale du sud Sea Bubble en Angleterre. Cet Évènement a créé un précédent dans l'histoire de l'audit.

Plus tard, avec la révolution industrielle en Angleterre plusieurs usines ont été Financées par Les actionnaires, cette situation a nécessité l'obligation à la fois interne Et externe. En outre la Loi de 1844 oblige les entreprises britanniques de mettre en Place des audits afin de protéger le public.

L'année 1941 était une année spéciale pour l'audit interne. En effet dans cette Année, l'audit interne a vécu deux grands événements, un de ces événements a été la Publication du premier livre de l'audit interne par Victor Z, l'autre a été la création de l'Institute of Internal Auditors (IIA)\* par 24 personnes.

En France, l'AI a commencé à s'implanter à partir des années 1960 grâce à l'expérience des filiales anglo-saxonnes pour s'affirmer complètement en 1965 à traves la création de IFACI\*\*. Ce dernier est affilié à l'IIA et a pour mission de promouvoir l'AI en France et auprès des pays francophone et d'améliorer constamment ses pratique.

En Algérie il a fallu attendre la promulgation de la loi\*\*\* n°88-01 du 12 Janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques pour voir la fonction de

---

<sup>11</sup> LAminick H.V, 1979, *histoire de la comptabilité*, pragmons, paris. P.17

\* Fondée en 1887, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) est l'organisation Professionnelle nationale des Certified Public Accountants (CPA) dans le Etats-Unis, avec les membres De l'APC de plus de 370 000 dans 128 pays dans le commerce et l'industrie, Il établit des normes Éthiques pour la profession et des normes de vérification américaines pour les audits d'entreprises Privées, à but non lucratif.

\*\*IFACI : Fondé 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. Affilié à l'IIA, l'IFACI bénéficie d'un réseau de 170 000 spécialistes de l'audit répartis dans plus de 160 pays.

\*\*\*La loi n°88-01 du 12 Janvier 1988 : Article 40 « les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des Structures d'audit d'entreprise et d'améliorer de manière constante leurs procédures de fonctionnement et de gestion ».

l'audit interne intitulée et prendre forme au niveau de certaines entreprises. Néanmoins, aucun texte d'application n'est venu concrétiser les dispositions de cette loi.

Pour conclure, la fonction de l'audit interne a subi des changements significatifs au Cours du dernier siècle, l'objectif principal de la fonction d'audit interne est passé de Celle de la détection des fraudes à aider les gens dans la prise de décisions en commençant par une évaluation des risques.

## 1-2-2-Définition de l'audit interne

En ce qui concerne l'audit interne, de nombreuses définitions ont été formulées Pour définir ce concept.

### ➤ Selon la théorie classique<sup>12</sup> :

*« L'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction. »*

Cette définition reste flou ;

- Quelle est cette « partie » de responsabilité qui serait déléguée ?
- « responsabilité de contrôle interne » : le mot de contrôle crée toute l'ambiguïté ; de quel contrôle s'agit-il ?

### ➤ La définition de l'Institut Français d'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) :

*« L'audit interne 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 risque et les dispositifs mis en 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.<sup>13</sup> »*

### ➤ La définition de l'Institute of Internal Auditors (IIA) :

*« L'audit interne est une fonction de conseil, s'exerçant avec une indépendance et objectivité. Elle propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement*

---

<sup>12</sup> RENARD (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*. Édition, Eyrolles, Paris 2000.P.59.

<sup>13</sup> KHELASSI, (Réda), *Les application de l'audit interne*, édition Houma, Alger, 2010, p.48.

*de l'organisation. Elle aide à atteindre les objectifs par une approche systémiques et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion de risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management.*<sup>14</sup>»

## ➤ La définition officielle :

c'est la traduction de la définition internationale adoptée par l'IIA, le 29 juin 1999 et Approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'IFACI.

*« 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<sup>15</sup>. »*

Cette définition présentée par L' IIA montre le rôle différent de l'audit interne dans Le cadre d'une gouvernance d'entreprise efficace. En effet, l'audit interne fournit des Prestations de service en matière d'assurance et de conseil indépendantes et objectifs, Dont le seul but est de contribuer à crée de la valeur.

## 1-2-3-Le rôle de l'audit interne<sup>16</sup>

Aujourd'hui l'objectif d'une mission d'audit interne est de s'assurer le bon fonctionnement de l'entreprise .cependant, cette mission sera centrée sur les processus de gestions des risques. Le rôle de l'audit interne sera fixé sur la gestion des risques .on peut le résumer comme suit :

**A : L'audit interne détient un rôle majeur dans le processus de management des risques de l'entreprise par :**

- Donner une assurance sur les processus de gestion des risques.
- Donner l'assurance que les risques sont bien évalués.

---

<sup>14</sup>Renard, J.*op.cit*, P.61.

<sup>15</sup>SCHICK, (Pierre): Mémento d'audit interne, edition Dunod, Paris 2007, p.05.

<sup>16</sup> PWC.2008, « Internal Audit 2012 » ; enquête par pricewaterhousecoopers. Disponible sur l'adresse suivante : [www.PWC.com](http://www.PWC.com) (consulté le 01-03-2016 à 17 :53).



- Évaluer les processus de gestion des risques.
- Évaluer la communication des risques majeurs.
- Examiner la gestion des principaux risques.

## **B : Le rôle de conseil en relation avec le management des risques :**

De manière générale l'auditeur doit prendre de précaution pour préserver son indépendance et son objectivité. Voici certains rôles de conseil que l'audit interne peut assumer :

- Mettre à la disposition de la direction les outils et les techniques utilisés par l'audit interne pour analyser les risques et les contrôles.
- Promouvoir l'introduction du management des risques dans l'organisation, tirer parti de son savoir-faire dans la gestion des risques et les contrôles et de sa connaissance globale de l'organisation.
- Formuler des conseils, faciliter le travail en ateliers, accompagner l'organisation sur la question des risques et des contrôles et promouvoir le développement d'un langage, d'un cadre et d'une conception communs.
- Centraliser la coordination, la surveillance et la communication des risques.
- Soutenir la hiérarchie lorsqu'elle s'efforce d'identifier le meilleur moyen d'atténuer un risque.

## **C : Mesures de précaution :**

L'audit interne peut étendre sa participation au management des risques, sous certaines conditions :

- Il doit être clair que la direction demeure responsable de la gestion du risque.
- La nature des responsabilités de l'audit interne doit être consignée dans la charte d'audit et validée par le Comité d'audit.
- L'audit interne ne peut pas donner d'assurance objective quant à tout volet du cadre de gestion des risques dont il est responsable. Ce sont d'autres parties qualifiées qui devront apporter une telle assurance.
- Toute tâche sortant du cadre des activités d'assurance doit être considérée comme une mission de conseil, qui donne lieu au respect des Normes régissant ce type de missions.

## 1-2-4-Objectifs de l'audit interne<sup>17</sup>

L'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise, une fonction indépendante d'appréciation au service de celle-ci ; il est responsable de l'examen et de l'évaluation de ses activités. Les objectifs assignés à cette fonction doivent être clairement exprimés par un document approuvé par l'organe exécutif et le comité d'audit. Cet objectif doit également être parfaitement perçus par l'ensemble des acteurs de l'organisation, d'où une nécessité de communication. L'audit interne composant du système de contrôle interne à quatre objectifs essentiels :

- Donner une assurance de l'existence d'un bon système du contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- Veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement ;
- Apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- Informer régulièrement de manière indépendante, la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne.

## 1- 2-5-Les métiers proches de l'audit interne

Pour préciser clairement comment se situe l'audit interne par rapport à ses fonctions voisines, nous avons élaboré une brève comparaison contenue dans le tableau ci –dessous :

---

<sup>17</sup> SARDI Antoine, «*Audit et contrôle interne bancaire*», édition AFGES, Paris, 2002, p.82.

1-2-5-1-Audit interne et contrôle de gestion

Tableau I-1: comparaison entre l'audit interne et le contrôle de gestion

	<b>Audit interne</b> Comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliorer?	<b>Contrôle de gestion</b> Où voulons-nous aller, par où passer ?
<b>Similitudes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pas de pouvoir de décision.</li> <li>• Fonctions nouvelles.</li> </ul>	
<b>Objectifs</b>	Mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs du CI (procédures et systèmes).	Veiller au maintien des grands équilibres de l'entreprise (SI).
<b>La période considérée</b>	Se situe dans le passé pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir.	Pour maîtriser l'avenir (plan) analyse pourquoi le présent est différent (écart).
<b>Rôle</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-L'application des directives,</li> <li>-La fiabilité des informations,</li> <li>-L'adéquation des méthodes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Planifie et suit les opérations et leurs résultats. Pour cela,</li> <li>-conçoit et met en place le système d'information.</li> <li>-Analyse le budget du service d'audit interne.</li> </ul>
<b>Démarche</b>	Va des problèmes rencontrés en pratique à leurs causes et conséquences.	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers.

Source : Fait par nous-mêmes.

• **Complémentarité**

-Le contrôle de gestion et l'audit interne sont complémentaires. La validité des contrôles de performances repose sur la sincérité et la fiabilité des divers systèmes d'information (comptabilités, budgets, statistiques) ;

-Le contrôle de gestion ne saurait fonctionner sans un minimum de garantie quant à la qualité des informations qui lui sont transmises, ce qui est du domaine de l'audit.

Le contrôle de gestion en tant qu'élément de l'environnement du contrôle interne sera examiné par l'auditeur ;

- l'information fournie par le contrôleur peut attirer l'attention de l'auditeur aux points de faiblesse à prendre en compte dans la mission d'audit.

## 1-2-5-2-Audit interne et contrôle interne

**Tableau I-2: comparaison entre l'audit interne et le contrôle interne**

	<b>Audit interne</b>	<b>Contrôle interne</b>
<b>Objectifs</b>	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.
<b>Mode d'intervention</b>	Va sur le terrain et développe une méthodologie d'investigation détaillée.	Intervient à distance et par un réseau de correspondants.
<b>Complémentarité</b>	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'efficacité.

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

- **Complémentarité :**

- L'audit interne apporte une garantie de fiabilité de l'information ;
- L'audit interne fait une appréciation et une évaluation des activités du contrôles interne (les rapports).

## 1-2-5-3-L'audit interne et l'audit externe

**Tableau I-3: Comparaison entre l'audit interne et l'audit externe**

<b>Les 8 différences</b>	<b>Audit interne</b>	<b>Audit externe</b>
<b>Statut</b>	Appartient au personnel de l'entreprise.	Prestataire de services juridiquement indépendant.
<b>Les Bénéficiaires de l'audit</b>	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, ect.
<b>Objectif</b>	Apprécier la bonne maîtrise des activités (diapositifs du CI).	Certification des états financiers.
<b>Champ d'application de l'audit</b>	Toutes les fonctions de l'entreprise dans toutes leurs dimensions.	Toutes les fonctions et les SI qui participent à la détermination des résultats.
<b>La prévention de la fraude</b>	Toute fraude quelque soit sa forme.	Toute fraude susceptible d'avoir une incidence sur le résultat
<b>Indépendance de l'auditeur</b>	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.
<b>Périodicité des audits</b>	En permanence dans l'entreprise.	Intermittente.
<b>La méthode de l'auditeur</b>	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 :** Adapté de RENARD, (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010, P80.

- **Complémentarités**

- L'audit externe est un complément de l'audit interne;
- Echange de rapports;
- Utilisation d'outils identique.

## **1-2-6-Le cadre de référence des pratiques professionnelles de l'Audit Interne**

L'Audit interne se base sur un cadre de référence préétabli appelé «Corpus doctrinal» à vocation universelle et élaboré par l'IIA; il est essentiellement constitué de trois documents:

- La définition internationale de l'audit interne donnée par l'IIA. (Déjà abordée dans la définition de l'AI).
- Le Code de Déontologie.
- Les Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne.

### **1-2-6-1-Le Code de déontologie <sup>18</sup>**

Le Code de déontologie établit les principes et attentes régissant le comportement des individus et des organisations dans la conduite de l'audit interne.

Il décrit les règles minimales de conduite ainsi que des comportements attendus plutôt que des activités spécifiques,

Le code de déontologie va au-delà de la définition de l'audit interne et s'appuie sur quatre principes fondamentaux pertinents pour une pratique « éthique » de l'audit interne :

#### **A. Intégrité :**

A la base de la confiance et la crédibilité du jugement de l'auditeur.

#### **B. 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. Les Auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents ne se laissent Pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

---

<sup>18</sup> SCHICK(Pierre),*Mémento d'audit interne*, édition Dunod,paris 2007,p.9.

## C. Confidentialité :

Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils Ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation Légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

## D. Compétence :

Requise pour la réalisation des travaux d'audit.

### 1-2-6-2-Des normes pour la pratique professionnelle <sup>19</sup>

Ces normes qui constituent des exigences minimales sont subdivisées en « normes de qualification »(les séries 1000) de l'audit et des auditeurs, et des « normes de fonctionnement »(les séries 2000) .Elles sont le plus souvent complétées de « normes de mise en œuvre » pour les missions d'assurance et celles de conseil que chaque institut national, dont L'IFACI, prodigue à ses membres.

#### Les normes de qualification (1\*\*\*) / les normes de fonctionnement (2\*\*\*):

##### a) Normes de qualification :

- Série 1000 : mission, pouvoirs et responsabilités ;
- Série 1100 : indépendance et objectivité ;
- Série 1200 : compétence et conscience professionnelle ;
- Série 1300 : programme d'assurance et d'amélioration qualité.

##### b) Normes de fonctionnement :

- Série 2000 : gestion de l'audit interne ;
- Série 2100 : nature de travail ;
- Série 2200 : planification de la mission ;
- Série 2300 : accomplissement de la mission
- Série 2400 : communication des résultats ;
- Série 2500 : surveillance des actions de progrès.

---

<sup>19</sup> IFACI ; « cadre de référence international des pratiques professionnelle d'audit interne »édition 2013, p.19.

## 1-2-7-la charte d'audit interne <sup>20</sup>

Les équipes d'audit doivent respecter une éthique et informer l'ensemble des parties prenantes sur leurs méthodes et leurs objectifs. L'existence de ce document le permet.

La charte d'audit interne est un document officiel qui définit la position de l'audit interne dans l'organisation; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions, élaboré par le responsable de l'audit interne, signé par la direction générale et revu par le comité d'audit. Voir Norme 1000 (mission, pouvoirs et responsabilités).

La charte doit garantir les conditions d'indépendance de la fonction et protéger les audits contre tout excès. la charte doit préciser les missions, objectifs, responsabilités et procédures de travail. La charte fournit un support de communication de l'audit interne vers ses partenaires.

## 1-2-8-L'audit interne en Algérie

- **Période avant 1988 :** <sup>21</sup>

L'audit interne était assez peu connu avec une confusion entre « audit » et « contrôle » au sens du terme.

Toutefois, en période d'accroissement les entreprises les plus marquantes ont cherchées à intensifier leurs organisation et conforte le contrôle interne ; ce qui a entraîné à la naissance d'audit interne principalement dans la sphère comptable et financière.

- **Après 1988 :**

La loi 88-01 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques et économique (EPE), Ce dernier énonce ce qui suit (article 40 du 12 janvier 1988) :

*« Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer Les structures internes d'audit et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés De fonctionnement. »*

Depuis cette date, il était constaté une reconnaissance officielle de la fonction, et l'Algérie confère à la fonction un statut obligatoire. Toutefois, cette dynamique a révélé :

---

<sup>20</sup>SCHICK(Pierre), op.cit, p.28.

<sup>21</sup> Journée d'études Sonatrach ; « L'audit interne dans le secteur pétrolier » ; animé par Nourdine Khatal, Président AACIA (IIA/Algeria) ; Hôtel Hilton ; Alger ; le 10 /01/2005



- L'absence d'auditeurs qualifiés ;
- Le statut aléatoire de la fonction ;
- L'absence de structures de formation spécialisées.

Pour faire face à ces insuffisances l'Algérie a signée une convention intergouvernementale Algéro-Française portant formation d'auditeurs internes Algériens, avec deux segments de Formation :

- Audit Comptable et Financier ;
- Audit gestion des ressources humaine et Juridique.

- **Année 1993 :**

Cette année a connu la naissance de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA), Elle a pour objet:

- - de promouvoir et de développer la pratique professionnelle de l'Audit Interne;
- - de créer et d'entretenir des liens entre les auditeurs pouvant favoriser la coopération et les échanges ;
- -de proposer des axes de formation et de perfectionnement à l'Audit Interne et de délivrer des certifications professionnelles en audit interne;
- -d'organiser des journées d'études, séminaires, colloques et toutes rencontres liées à son activité,
- -de rassembler et diffuser une documentation sur l'Audit Interne;
- -de rechercher et développer des principes et des règles méthodologiques en respect de la déontologie de la profession;
- -de créer et d'entretenir des relations avec les Associations nationales et étrangères poursuivant des objectifs similaires;
- -de nouer des actions de partenariat avec toutes institutions activant dans le domaine de l'audit interne,

- **Année 1995-2016 :**

L'AACIA est devenu membre de "The Institute of Internal Auditors (I.I.A) "depuis 1995 et entretient des relations fructueuses avec les associations et instituts de plusieurs pays (Etats-Unis, Canada, France, Luxembourg, Belgique, Suisse, Tunisie, Maroc, Mali, Sénégal, Guinée, Togo, Burkina Faso etc.).

Elle est également membre depuis le 5 mai 2010 de l'AFIIA (Association Africaine des Instituts d'Audit Interne).Elle assure, représentée en cela par son Président Mr MEZIANE Mohamed, la Vice Présidence de l'AFIIA pour la Région de l'Afrique du Nord (2013/2017).

L'A.A.C.I.A développe en matière de formation 2 principaux dispositifs de formation, destinés à la professionnalisation des auditeurs internes algériens : le D.P.A.I et le C.P.A.I.

Au titre du DPAI, elle a eu à assurer la formation depuis le 11 janvier 2009, par l'implication experte de son corps de formateurs au nombre de 6, accrédités par l'IFACI, de plus de 400 cadres auditeurs internes algériens.

Pour notamment les exercices 2013/2014/2015, l'AACIA a répondu avec ses propres compétences, à la sollicitation importante en termes de promotions, pour l'encadrement pédagogique de ce dispositif de formation à rayonnement international de leurs auditeurs internes.

Pour ce qui est du CPAI, une première promotion de 20 candidats, sera lancée dès le 27/02/2016 au niveau de l'Entreprise Portuaire de SKIKDA.

## **1-3-Méthodologie et outils de l'audit interne**

À travers cette section nous exposerons la méthodologie universelle suivie pour le déroulement d'une mission d'audit interne ainsi que les différents outils et techniques auxquels l'auditeur aura recours pour la réalisation de sa mission.

### **1-3-1-Déroulement d'une mission d'audit interne** <sup>22</sup>

Concernant la mission de l'audit interne. En générale, toute mission d'audit passe Par trois grande phases : études (c'est-à-dire planification selon les normes Professionnelles), vérification (certains parlent d'analyses) et conclusion.

Comme nous savons, la première phase « études » se prépare au bureau, la deuxième phase, Phase de vérification est totalement sur le terrain, enfin la phase de la conclusion est présentée comme interaction interne d'audit et avec les audités.

La conduite d'une mission d'audit interne est déterminée par deux critères :

(Champs D'application, la durée). En effet selon Renard, il s'agit de varier le champ D'application de façon significative en fonction de deux éléments « l'objet et la Fonction »<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> RENARD, (Jacques), op.cit.pp. 217.309

<sup>23</sup>Ibid. P.210.

## -Champ d'application

a) **P'objet** : l'objet va permettre aux auditeurs de distinguer les missions spécifiques des missions générales.

b) **la fonction** : il existe deux types différents de mission :

- **La mission unifonctionnelle** : la mission uni fonctionnelle est une mission qui concerne la fonction qu'elle que soit sa nature (mission spécifique ou générale).
- **La mission plurifonctionnelle** : contrairement à la mission unifonctionnelle, Cette mission concerne plusieurs fonctions au cours d'une même mission.

**-La durée** : la durée d'une mission d'audit interne peut durer dix jours ou dix semaines Selon l'importance du sujet à traiter ou à auditer, c'est-à-dire il n'y a pas des règles Qui déterminent la durée.

### 1-3-1-1-La phase de préparation :

C'est la phase qui ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit.

#### ❖ **L'ordre de mission :**

L'ordre de mission est un document qui permet à l'auditeur interne de commencer sa mission juridiquement. Elle traduit le mandat donné par la Direction Générale de l'audit interne. Il précise l'origine de la mission et son étendue. Il contient obligatoirement les mentions suivantes :

- L'objet de la mission clairement défini,
- Le mandant et sa signature.
- Noms des destinataires et en premier lieu celui du mandataire, c'est-à-dire le responsable de l'audit interne.

#### ❖ **L'étape de familiarisation (la prise de connaissances) :**

Cette étape constitue le plus souvent en termes de durée, la partie la plus importante de la mission. Les raisons militent en faveur de cette étape sont d'ailleurs nombreuses. Elles peuvent être résumées en quatre points :

- Avoir une vision d'ensemble de l'organisation objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser.
- En identifiant les risques l'auditeur a son attention attirée sur les points essentiels : il évite ainsi d'omettre ultérieurement des aspects fondamentaux et inversement, ne risque pas de se perdre dans les détails inutiles.
- En définissant les objectifs de la mission, l'auditeur est en mesure de l'organiser, de la planifier, de mieux en estimer le temps et le coût ; c'est donc un gage d'efficacité.
- Enfin l'auditeur donne de lui-même, de son métier et de son action, une image de rigueur et donc de professionnalisme qui facilite les contacts et contribue largement au succès de la mission.

Cette phase peut être de durée très variable, allant depuis une simple mise à jour des connaissances de quelques heures ou quelques jours, jusqu'à une véritable formation étalée sur une durée sensiblement plus longue. Elle varie donc en fonction de trois facteurs :

- La complexité du sujet ;
- Le profil de l'auditeur (sa formation, ses expériences professionnelles antérieures) ;
- La qualité des dossiers d'audit

A cette étape un plan d'approche va se présenter en la forme d'un tableau qui va découper l'activité (fonction, ou processus) en tâche élémentaire.

A ce stade construire un plan d'approche va consister :

-à découper l'activité en tâche ou opération élémentaires.

-à indiquer en face de chacune de ces tâches quel est son objectifs , à quoi sert-elle.

### ❖ **L'identification du risque :(identification des zones a risques)**

Cette phase d'identification va conditionner la suite de la mission : elle va permettre à l'auditeur de construire son programme et de le construire de façon modulée en fonction non seulement des menaces mais également de ce qui a pu être mis en place pour y faire face.

Les définitions du risque sont multiple on peut citer la définition de Dominique Vincenti « *le risque c'est la menace qu'un événement ou qu'une action ait un impacte défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès* »<sup>24</sup>.

Le but de l'évaluation des risques pendant la phase de planification de l'audit est d'identifier les secteurs importants de l'activité à auditer.

Cette étape ne se réalise pas selon une méthode unique et rigoureuse. Mais la méthode préconisée et considérée comme universelle est celle du tableau de risques, ce dernier va découper l'activité (ou la fonction, ou le processus) à auditer en tâches élémentaires en suivant le plus souvent l'ordre séquentiel des tâches, cela ne nie pas l'existence d'autre type de découpage tel que :

- Le découpage par arborescence sémantique ;
- Le découpage de type « qualité ».

Après l'identification des tâches, des objectifs et risques essentiels attachés à chaque tâche, l'auditeur interne va procéder à une évaluation sommaire du risque attaché à cette tâche. Cette évaluation préliminaire s'effectue en fonction de deux critères :

- ✓ Le degré de gravité de la perte pouvant en résulter (ou des conséquences directes et indirectes) ;
- ✓ La probabilité de survenance du risque.

Pour chacun de ces risques, on va rappeler quel est le dispositif (ou quels sont les dispositifs) du contrôle interne que l'on devrait en bonne logique normalement trouver pour faire échec au risque identifié. De plus l'auditeur interne se contente d'indiquer si le dispositif identifié comme important existe (oui) ou n'existe pas (non).

**Tableau I-4: Le Tableau de Risques**

Tâches	objectifs	Risqué	Evaluation	Dispositif du contrôle interne	Constat

**Source :** RENARD, (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 3<sup>ème</sup> édition, paris, p.214.

<sup>24</sup> Dominique Vincenti « *dresser une cartographie des risques* », revue d'audit.

C'est donc à partir de ce tableau que l'auditeur interne va préciser les objectifs de sa mission.

## ❖ Définition des objectifs ou rapport d'orientation :

Le tableau des risques découle le rapport d'orientation (ou termes de référence, ou note d'orientation ou encore plan de mission). Il s'agit d'un document à destination des audités dans lequel l'auditeur synthétise les conclusions qu'il a pu faire sur les zones de risques, les difficultés envisagées, rappelle les objectifs généraux et spécifiques, propose les services et les divisions qui seront audités, définit la nature et l'étendue des travaux à réaliser. Si les orientations proposées par l'auditeur sont acceptées, le rapport d'orientation devient un document contractuel et engage les deux parties. Le programme de vérification ou la liste des travaux à effectuer par l'équipe d'auditeurs pour répondre aux engagements du rapport d'orientation est ensuite élaboré.<sup>25</sup>

Traditionnellement le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

- **Objectifs généraux :**

Ce sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente.

- **Objectifs spécifiques :**

Ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs, qui tous contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui tous se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées.

- **Champ d'action :**

Pour atteindre ces différents objectifs les auditeurs vont proposer dans le rapport d'orientation un champ d'action à leurs investigations, ce terme étant utilisé dans un double sens :

- Champ d'action fonctionnel : quels services, quelles divisions vont être audités à l'occasion de cette mission ;
- Champ d'action géographique : en quels lieux (quelle usine, quelle région...).

---

<sup>25</sup>BERTIN, (Élisabeth), *Audit Interne*, édition d'organisation, paris, 2007, p42.

## 1-3-1-2-La phase de réalisation :

Cette fois-ci l'auditeur va sortir de son bureau et commencer durablement sa mission au sein de l'entité auditée. Tout commence par une réunion d'ouverture.

### ❖ La réunion d'ouverture :

Avant d'engager l'audit, il est indispensable de consacrer quelques minutes dans une réunion d'ouverture, car elle marque le commencement des opérations de réalisation de la mission. Elle doit nécessairement et symboliquement se tenir chez l'audité, sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler. Elle est l'occasion des premiers échanges entre les Interlocuteurs clés qui sont les auditeurs et les audités (les responsable du service ou de la fonction à auditée).

Les six points essentiels indiqués dans l'ordre du jour seront étudiés au cours de cette rencontre :

- La présentation de l'équipe des auditeurs en charge de la mission. Après cette présentation, un tour de table va se dessiner et les audités vont se présenter à leur tour ;
- Un rappel sur l'audit interne et son développement ainsi que ses objectifs généraux pour réaliser une parfaite collaboration auditeur/audité ;
- L'examen du rapport d'orientation ;
- L'identification des personnes que les auditeurs doivent rencontrer pour réaliser les tests sur leurs travaux, ou pratiquer des interviews et collecter des informations;
- La définition des moyens matériels de la mission ;
- Le rappel sur la procédure d'audit.
- Au terme de cette réunion (deux heures... ou une journée), des modifications ou retouches décidées en commun (s'il y en a) seront apportées au rapport d'orientation donc il sera en sa forme définitive.

### ❖ Le programme d'audit :

Le programme de vérification est un document interne établi par l'équipe d'audit c'est-à-dire l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission. Le programme de vérification mis en œuvre pour atteindre ces objectifs du rapport d'orientation, c'est à un Document interne au niveau du service d'audit interne destiné à définir, planifier et

Suivre les travaux des auditeurs à travers des feuilles découverte.

Il permet à l'auditeur interne de connaître les tâches à effectuer, des investigations à mener, des questions à poser, des points à voir, et même des procédures à rechercher (certains l'appel « programme de travail »). Mais, il faut bien noter que ce programme n'est ni une obligation ni une excuse.

Le programme de vérification est un document majeur qui permet à l'équipe D'audit de :

- s'assurer que toutes les préoccupations sur le, sujet ont été prises en compte.
- guider les auditeurs et leur évite de déborder.
- documenter le déroulement de la mission.

### ❖ **Le questionnaire du contrôle interne (Q .C.I) :**

Le QCI est le guide de l'auditeur pour réaliser son programme de travail et il doit donc permettre de réaliser l'observation la plus complète possible. L'objectif est d'évaluer le dispositif de contrôle interne pour chaque opération " à risques ".

Pour ce faire le questionnaire devra se composer de toutes les bonnes questions à se poser.

#### **-Questionnaire ou cheks-List :**

Ce questionnaire de contrôle interne va permettre de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs de contrôle essentiels.

#### **-Avantage de cheks-List :**

- 1) Elle permet d'aller vite puisque l'ont part d'un document préétabli.
- 2) Elle facilite la transmission du savoir.
- 3) Elle est confortable car elle donne l'assurance que les points les plus importants ne sont pas omis.

Le QCI comporte 5 questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle : **qui - quoi - où - quand – comment**. Pour chaque question l'auditeur détermine les outils à mettre en œuvre pour y répondre.



## ❖ Le travail de terrain :

C'est la réalisation des tests avec l'aide des outils qui sont à la disposition de l'auditeur, le premier des tests que va réaliser l'auditeur c'est l'observation immédiate, cette observation doit néanmoins être réalisée de façon rationnelle ce qui signifie :

- que l'auditeur prend en compte les aléas relatifs au moment où il effectue son observation.
- qu'il ne se livre à aucune extrapolation des faits observés et prend soin de les maintenir dans leur contexte.

Durant cette phase il s'agit pour l'auditeur de répondre aux questions du QCI. L'auditeur ne peut jamais baser ses constats sur des hypothèses ou intuitions, il doit avoir des preuves de ce qu'il avance. Ces preuves doivent être **pertinentes, suffisantes, concluantes** et **utiles**. Elles peuvent être classées en 4 catégories :

- La preuve physique : observation.
- La preuve testimoniale : témoignages.
- La preuve documentaire : pièces comptables, procédures écrites...etc.
- La preuve analytique : résulte de calculs, rapprochements, déductions et comparaisons diverses.

## ❖ La feuille de couverture :

La feuille de couverture est un document qui établit en deux temps : décrit comment mettre en œuvre une tâche définie dans le programme de vérification c'est à-dire spécifier les caractéristiques du test, le contenu du questionnaire, le plan détaillé du guide d'interview,...etc., puis mettre les conclusions qui ont été tirées. Les informations recueillies sur l'ensemble des points concernés par les objectifs de la mission doivent être fiables, pertinentes et utiles parce que c'est sur ces informations que les auditeurs font des recommandations et conseils.

A la fin de chaque section, l'auditeur interne présente ses papiers de travail avec Suggestion de recommandations au chef de mission et au superviseur puis les Discutent avec les audités concernés .

## ❖ La FRAP « Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème » :

La FRAP est un papier de travail par lequel l'auditeur interne peut présenter et analyser chaque dysfonctionnement. Elle facilite la communication avec l'audité concerné.il

est vulgarisée grâce à l'ouvrage de l'IFACI la conduite d'une mission d'audit interne<sup>26</sup>, Il se présente aujourd'hui comme un document normalisé qui va conduire et structurer le raisonnement de l'auditeur jusqu'à la formulation de la recommandation. Elle est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'une observation révèle un problème. Les FRAP serviront également de base pour la rédaction du rapport.

La FRAP est essentielle et doit être respectée puisqu'elle ne fait que reproduire les différentes phases du raisonnement dans leur ordre logique et chronologique. Chaque FRAP est un écran de micro (sur une ou deux pages) divisé en cinq parties : problème, constat, causes, conséquences, recommandations.

Aujourd'hui, un nombre croissant d'entreprises adoptent ce document par l'exigence de « ISA » (International standards for Professional practice of Internal Auditing). En effet la norme 2320 exige que1 :« Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leurs mission sur des analyses et évaluations appropriées ».

**Tableau I-5 : Modèle de FRAP**

<b>Feuille de révélation et d'analyse de problème</b>	
Référence papier de travail :	FRAP N° :
<b>Problème :</b>	
<b>Constat :</b>	
<b>Causes :</b>	
<b>Conséquences :</b>	
<b>Recommandations :</b>	
Établi par	Approuvé par :

**Source :** RENARD, (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2010, p.269.

### 1-3-1-3-La phase de conclusion :

L'audit est pratiquement terminé, les auditeurs se réunissent, pour mettre en Commun leurs constats, et préparé la réunion de clôture.

<sup>26</sup> IFACI, Lemant.1998, "La conduite d'une mission d'Audit Interne'', Dunod, Paris. p.56.

## ❖ Le projet du rapport :

Il est ainsi nommé pour trois raisons :

- les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale, elles ne peuvent donc pas être considérées comme définitives.
- l'absence de réponse des audités aux recommandations : chaque recommandation émise par le service d'audit doit faire l'objet d'une réponse de l'audité ;
- l'absence de plan d'action : deux pratiques coexistent dans ce domaine : soit la remise du rapport final sans attendre le plan d'action, soit l'association du plan d'action au rapport final.

Le projet de rapport peut se présenter sous deux formes distinctes : soit un simple relevé des FRAP classées de façon logique et par ordre, soit selon le format du rapport final.

## ❖ La réunion de clôture :

La réunion de clôture qui rassemble les auditeurs et les audités, a pour objet de souligner les points forts, et les points faibles de système du contrôle interne, dénoncer et de justifier les constats d'audit, et de préciser leurs importances, dénoncer un rapport d'écrit. En fin, la réunion de clôture est l'occasion de résoudre les points de désaccord avant la rédaction de rapport final.

## ❖ Le rapport d'audit interne :

Le rapport de l'audit est rédigé par le responsable de l'audit, il contient généralement les informations suivantes :

- page de garde ;
- Sommaire- introduction et synthèse ;
- Le corps du rapport – ou « rapport détaillé » ;
- Conclusion- Plan d'action- Annexes ;
- Les réponses aux recommandations.

Le rapport d'audit doit être lisible par le patron c'est-à-dire qu'il doit être court (Deux Pages), claire et pondéré. A la lecture, on doit comprendre où sont les risques, quels sont les plans d'actions à entreprendre.

En générale ce document est un document important, indispensable, La norme 2440 est bien montrée sur ce point : « le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés »<sup>27</sup>.

## ❖ Le suivi du rapport d'audit interne :

Pour que les auditeurs internes arrivent à mesurer la réelle efficacité de leurs travaux, ils doivent savoir ce que devenaient leurs recommandations c'est-à-dire suivre les solutions qui sont données à des problèmes. Mais il faut bien noter que les auditeurs internes ne doivent pas participer à la mise en œuvre de leurs propres recommandations, principe que l'on trouve dans la définition de l'audit interne :

L'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui fait les choses, c'est quelqu'un qui regarde Comment les choses sont faites, et dans les normes pour la pratique professionnelle de Cette fonction.

Dans le processus de suivi, il y a deux (02) méthodes que l'on puisse regrouper en Deux grandes familles :

### a)La méthode française:

Elle donne le rôle essentiel dans le suivi de ces recommandations à l'audit interne.

### b) La méthode anglo-saxonne :

Le suivi des recommandations n'est plus l'affaire de l'audit interne. C'est l'affaire de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités.

## 1-3-2-Les outils d'audit interne<sup>28</sup>

L'audit interne à sa disposition tout un ensemble d'outils sur chaque phase de Mission, Généralement dans la pratique de l'audit interne, les outils utilisés par l'auditeur Présentent trois caractéristiques<sup>29</sup> :

- Ils ne sont pas appliqués de façon systématique, l'auditeur choisit l'outil le Mieux adapté à l'objectif.
- Ils ne sont pas concernés seulement à l'auditeur interne, d'autres Professionnels comme : l'audit externe, consultants, informaticiens,...etc.
- Deux outils peuvent être utilisés au cours de la même recherche.

---

<sup>27</sup> L'IIA, 2009, "internal standards for professional practice of auditing internal". Disponible sur L'adresse suivante : [www.theiia.org](http://www.theiia.org) (consulté le 02-01-2016 à 15 :22).

<sup>28</sup> RENARD, (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, paris 2010,pp.330.365

<sup>29</sup> Renard, J. 2010. op.cit. P.329.

On peut distinguer entre deux types d'outils :

- **Les outils d'interrogations** : 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.
- **Les outils de descriptions** : ce sont des outils qui aident l'auditeur à éclairer les spécificités des situations rencontrées.

## 1-3-2-1-Les outils d'interrogation :

### a) Les Sondages statistique :

Le sondage statistique est une méthode qui permet :

- à partir d'un échantillon ;
- prélever de façon aléatoire ;
- dans une population de référence

D'extrapoler à la population, les observations faites sur l'échantillon.

Le résultat de sondage donne un niveau de confiance et un intervalle de confiance.

Les recherches de l'auditeur interne peuvent être de 3 natures différentes :

- **Des Sondages de dépistage** : est considéré comme un test, une recherche permettant de déceler des dysfonctionnements.
- **Des sondages pour acceptation** : ici les sondages a un rôle mixte : dépistage possible si on ne connaît aucun élément de réponse, ou appréciation de l'ordre de grandeur si on a découvert un dysfonctionnement.
- **Des sondages pour estimation des attributs** : sont la plupart du temps purement informatifs.

### B) Les interviews :

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, l'interview d'audit interne saurait être confondre avec des techniques d'apparence similaire :

-ce n'est pas un entretien, ni une conversation.

-ce n'est pas un interrogatoire.

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.

Pour que l'auditeur arrive à réaliser une bonne interview, il doit suivre les sept règles principales<sup>30</sup>

**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 faibles 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 communiquées alors que l'intéressé ou l'audit n'a pas encore donné son aval sur les conclusions.

**5ème règle :** on doit garder de tous question ayant un caractère subjectif et mettant en Cause les personnes.

**6ème règle :** L'auditeur interne doit savoir écouter. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute.

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

## c)Les outils informatiques :

Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

### • les outils de travail de l'auditeur :

Comme les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin, les tableurs, les logiciels de représentations graphiques...etc.

---

<sup>30</sup> RENARD, (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 3 ème édition, paris, p. 314-316.

- **les outils de réalisation des missions :**

C'est des logiciels permettent de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, de formaliser les FRAP, etc.

- **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. Lors de l'analyse de chaque entité économique, il peut révéler qu'il existe l'identité d'une seule information provenant de deux sources différentes. L'auditeur interne veille, à ce niveau, de valider la conformité de cette information. Hors, toute différence entre les deux sources peut être considérée comme une anomalie.

### **1-3-2-2-Les outils de description :**

#### **a)L'observation physique :**

Le travail de l'auditeur interne ne doit pas effectuer uniquement dans son bureau. L'auditeur doit aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique : Aller « sur le terrain » c'est comme allé dans une usine, visiter un secteur commercial,...etc. ou même aller dans un autre bureau. Il existe trois conditions pour la bonne pratique de l'observation physique :

**-L'observation ne doit pas être clandestine.** En effet, l'auditeur interne doit Informer les responsables, concernés de sa visite. La règle générale de l'audit interne est la transparence.

**-L'observation ne doit pas être ponctuelle :** c'est-à-dire elle dure un certain temps ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.

**- L'observation doit toujours être validée :** car elle est incertaine.

## **b) La narration :**

Il s'agit d'un simple effort 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 ; 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'enseignement ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances.

## **c)L'organigramme fonctionnel :**

L'organigramme fonctionnel est un organigramme construit par l'auditeur si celui-ci le juge nécessaire. L'auditeur l'établit à partir d'informations recueillies par narration, interviews, observations. Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes (organigramme hiérarchique) mais des verbes désignant des fonctions.

## **c)La grille d'analyse des tâches :**

C'est la photographie à un instant T de la répartition du travail, elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun. On peut concevoir une grille Pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire. On peut ainsi préétablir des grilles d'analyse des taches pour la fonction (achat, vente, trésorerie, investissements, ect...).

## **d) Le diagramme de circulation :**

Le diagramme de circulation des documents est un moyen de travail de l'auditeur qui lui permet de comprendre et d'analyser les flux d'informations et en même temps de procéder à l'évaluation de l'efficacité du fonctionnement du contrôle interne mis en place par l'entreprise auditée.

L'établissement d'un de circulation des documents a pour but d'étudier :

-l'organisation quant au traitement des documents afférents à une catégorie d'opération ;



- le mode d'enregistrement comptable des opérations ;
- l'efficacité du contrôle interne ;
- un programme du contrôle interne ;

Le circuit de documents doit répondre aux questions suivantes :

- Quel est le document utilisé ?
- Quel en est le nombre d'exemplaires ?
- Qui l'utilise et dans quel but ?
- Ou est-il classé et quel est le mode de classement adopté ?
- Le contrôle interne est-il suffisant ?
- N'existe-t-il pas de lourdeurs administratives ?

Pour répondre à toutes ces questions, il faut que le circuit de document soit présenté le plus clairement possible.

Ce diagramme est une représentation graphique décrivant des opérations réalisées dans le cadre d'un processus. Il permet de visualiser d'une manière globale le cheminement des informations.

## **e)la piste d'audit :**

C'est un ensemble des procédures interne permanentes permettant :

- De reconstituer les événements de gestion dans un ordre chronologique.
- De justifier toute information en remontant du document de synthèse à la source.
- De conserver les mouvements permettant d'expliquer le passage d'un arrêté à l'autre et d'obtenir cette information sous une forme facilement consultable.

La piste d'audit ou chemin d'audit est une méthode de test permettant de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires.

En audit interne, la piste d'audit peut être utilisée dans toutes les fonctions et pour toutes les opérations relatives (à la vente d'un produit, achat d'un matériel au paiement d'un salaire ...)

## Conclusion

L'audit interne est positionné dans les normes internationales, comme une véritable source d'amélioration continue, pour accroître l'efficacité de système globale de l'entreprise.

À travers ce chapitre nous avons pu mettre en exergue l'importance que recouvre la fonction d'audit interne au niveau d'une organisation, De plus nous avons pu notamment, dérouler le cheminement d'une mission d'audit ainsi que les différents outils et techniques nécessaires à son accomplissement.

## **Chapitre 2:**

### **L'essentiel de la gouvernance d'entreprise**

### Introduction

Depuis les années 1990, les propositions et les règles visant à améliorer les pratiques de gouvernement des entreprises se sont multipliées. Elles sont d'abord concerné les entreprises cotées, dont le capital est dilué dans le public. Puis de proche en proche, toutes les entreprises ont été invitées à pratiquer une « bonne gouvernance ».

De plus, les actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise exigent des organes dirigeants (conseil d'administration ou de surveillance, direction générale) de renforcer les processus du contrôle interne, de management des risques, afin de disposer d'un système de gouvernance de qualité.

Les missions d'évaluation du processus de gouvernance d'entreprise fait évaluer la fonction d'audit interne au – delà du seul contrôle de conformité vers des activités d'assurance et de conseil. Ainsi l'audit interne apparait comme un outil de gouvernance.

L'objet du présent chapitre est de déterminer le rôle de la fonction d'audit interne dans le processus de la GE, il convient donc dans un premier temps, de présenter quelques généralités sur la gouvernance d'entreprise, telles que son évolution, sa définition et ses différentes théories et modèles, ainsi les mécanismes de la gouvernance d'entreprise.

La deuxième section sera louée aux différents scandales financiers et traiter l'apport de la loi sarbanes-Oxley au contrôle interne.

Enfin nous allons présenter le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la GE.

### **2-1-Le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise**

Afin de bien comprendre le concept de la gouvernance d'entreprise, il est utile de connaître ses origines, son évolution, ses principales définitions retenues ; Ainsi que ses théories et modèles.

#### **2-1-1-Les origines du concept de gouvernement d'entreprise**

Souvent présenté comme un phénomène nouveau-né aux Etats Unis, la gouvernance trouve en fait son origine dans les temps lointains et des contrées plus éloignées. L'histoire du mot gouvernance a connu lumière et éclipses .le mot provient du grec « Kubernan » : piloter un char ou un navire .ce dernier s'est transformé en latin en « Gubernance » qui désignait de

manière plus précise le gouvernement des hommes<sup>1</sup>. Ce terme s'est trouvé décliné dans bon nombre de langues pendant des siècles.

Les révolutions industrielle successives du fin XVIIIe et XIXe siècle ont constitué un facteur majeur pour le développement du capitalisme occidental et lui ont donné progressivement les traits que le caractérise encore aujourd'hui, les besoins en capitaux pour faire face aux investissements industriels se sont révélés immenses et ont pu être satisfaits que par l'apparition de grandes banques, les sociétés de capitaux et les bourses des valeurs. Ces instruments portent en eux les éléments de cette divergence d'intérêts entre détenteurs de droit patrimoniaux et responsable managériaux, situation constituant le fondement problématique de la gouvernance d'entreprise<sup>2</sup>.

Depuis la thèse de Berle et Means (1932), sur la dissociation entre la propriété et la direction d'une entreprise, à l'origine de la première définition généralement acceptée de la GE, d'importants changements se sont produits dans la théorie et la pratique de celle-ci<sup>3</sup>.

Le débat a reçu un nouveau souffle ,aux USA , à partir des années 1990,le GE a fait objet de nombreuses études théorique (Roland Pérez, Peter Wirtz ,Gérard Charreaux),rapidement complétées par l'apparition des premiers rapports de personnalité sur la gouvernance ('rapport Cadbury, rapport de Vienot, rapport bouton....) <sup>4</sup>,cela est dû a une série de scandales financiers sans précédemment (les Saving & Loan, les affaires MaxWell, BCCI, au début des années 1990, les affaires Arthur Andersen en 2002, Worldcom et Parmalat en 2003, en Angleterre et aux Etats-Unis ,le vote rapide par le congrès American de la loi Sarbanes-Oxley\* du 31 juillet 2002 après la faillite d'Enron ,illustre bien cette tendance.

Les débats relatifs au gouvernement d'entreprise se sont rapidement étendus à l'Europe, donnant lieu à la publication de plusieurs rapports autorisés, toutefois, dans l'approche européenne, l'accent est mis, non seulement sur le droit des actionnaires, mais aussi sur

---

<sup>1</sup> CABANE, (Pierre) : *Manuel de gouvernance d'entreprise*, édition EYROLLES, Paris, 2013, p.8.

<sup>2</sup> ROLAND, (Pérez) : *La gouvernance d'entreprise*, éditions La Découverte, Paris, 2003, p.11.

<sup>3</sup> BOURNOIS, (Frank) et autres : *Comités exécutives*, éditions d'Organisation, Paris, 2007, p.711.

<sup>4</sup>CABANE, (Pierre) :*Op.cit*, p.78.

\* Sarbanes-Oxley : cette loi a pour objectif de restaurer la confiance des investisseurs sur le marché des capitaux américain en renforçant :

- la fiabilité des informations communiquées par les entreprises selon un calendrier précis ;
- les réglementations encadrant le travail et les responsabilités des auditeurs et conseils ;
- l'existence des règles de gouvernement d'entreprise ;
- les amendes et les poursuites à l'égard des contrevenants.

l'intérêt légitime de toutes les parties concernées par l'entreprise "stakeholders". Outre les actionnaires, il s'agit des travailleurs, des fournisseurs, des clients, de la collectivité dans laquelle l'entreprise est insérée, contrairement aux USA, où la GE symbolise le primat des actionnaires et la reddition de compte.<sup>5</sup>

### **2-1-2-Les principales définitions de la gouvernance d'entreprise**<sup>6</sup>

Il existe de nombreuses tentatives de définition de la gouvernance d'entreprise chacune d'elle présentent des caractéristiques intéressantes :

**Rapport Cadbury<sup>7</sup>, 1992 : une définition sobre laissant libre cours à l'interprétation ;**

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

**G. Carreaux, 1997 : une définition centrée sur la limitation des pouvoirs des dirigeants ;**

« *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* ».

**OCDE ,1999 : une définition large et consensuelle ;**

« *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* »

**Définition de l'IFACI ;**

« *Le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser Ses objectifs* »<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> AZIKIOU, (Idir):*Gouvernance Des Entreprises*, mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque Alger, 2008, p.7.

<sup>6</sup> CABANE, (Pierre) :Op.cit, pp. 23.24.

<sup>7</sup> Rapport cadbury : Une commission élaborée par la bourse anglaise, présidée par Sir Adrian Cadbury, a eu pour mission de faire une série de recommandations regroupées dans un *Code of best practices*, (Code de la b:onne pratique) pour améliorer l'organisation du pouvoir dans les entreprises en assurant un meilleur équilibre entre les trois grandes catégories d'acteurs qui sont les actionnaires, les administrateurs et les dirigeants.

<sup>8</sup> Séminaire « s'initier à l'audit » à Sonatrach animé par l'institut IFACI ; 2008.

### Définition du code suisse de la bonne gouvernance :

« L'ensemble des règles d'organisation, de comportement et de transparence qui, tout en maintenant la capacité de décision et l'efficacité de la gestion, tend à créer, dans l'intérêt des Actionnaires, au plus haut niveau de l'entreprise, un rapport d'équilibre entre les tâches de Direction et celles de contrôle »<sup>9</sup>.

En synthèse, la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des mécanismes mis en place par l'entreprise, qui vise les objectifs suivant :

- La réglementation du rapport entre le contrôle et la direction ;
- la transparence ;
- créer de la valeur a long terme pour l'entreprise, pour ses actionnaires et pour toutes les Autres parties prenantes ;
- la mise en œuvre d'un système de management des risques adéquat, qui relève de la Responsabilité du conseil d'administration de l'entreprise, sachant que le système de Management des risques est un élément essentiel de la gouvernance qui concourt à L'accomplissement des objectifs de l'entreprise.

En somme , la gouvernance d'entreprise est un système permettant la défense de l'intérêt social, la conduite , la gestion , le contrôle et la pérennité de l'entreprise, précisant les pouvoirs, les responsabilités et les relations des actionnaire et des dirigeants ,et s'assurant que l'objectif de création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes est bien pris en compte. donc on peut conclure que l'OCDE a donné une meilleure définition de la gouvernance d'entreprise.

Afin de bien comprendre la notion de la gouvernance, il est nécessaire de préciser les Principaux intervenants au sein de la gouvernance d'entreprise qui sont :

- **Le conseil d'administration** : qui décide des valeurs et de la stratégie, de niveau de Risque et des politiques fondamentales de l'entreprise.
- **Le comité d'audit** : qui par ses conseils et recommandations, dans un esprit D'indépendance, veille a la gestion opérationnelle et financière de l'entreprise.
- **La direction générale** : qui a la responsabilité exécutive de la conduite de la société, Dont la mise en place d'un système de management des risques.

---

<sup>9</sup> Hofstetter. K ; Rapport sur la Directive SWX (la bourse de suisse) ainsi que le code suisse de bonne Pratique sont reproduits dans Corporate Governance en Suisse, Publication CEDIDAC, p355.

- **Le réviseur d'entreprise (auditeur externe) :** c'est un professionnel indépendant qui est chargé de vérifier que l'information financière est sincère.
- **L'audit interne :** est un organe de l'entreprise, rattaché au plus haut niveau de la Hiérarchie, avec ses missions contribue à créer de la valeur ajoutée.

### 2-1-3-les principes essentiels de la gouvernance d'entreprise

Ces dernières années, il ya eu plusieurs tentatives pour identifier et expliquer ce qui sont les principes essentiels de gouvernance d'entreprise, dans le rapport king (2002), on peut identifier sept principes essentiels de GE<sup>10</sup> :

- Discipline ;
- Transparence ;
- Indépendance ;
- La reddition de comptes ;
- Responsabilité ;
- Justice ;
- La responsabilité sociale (RS).

L'accent s'est déplacé en (2009), vers les aspects qui sont expliqué comme suite : leadership, la dualité, et la citoyenneté<sup>11</sup>.

#### **-Leadership :**

La bonne gouvernance est une question de leadership efficace, les Dirigeants doivent relever les défis de la gouvernance moderne. Un tel leadership est Caractérisé par la valeur éthique de la responsabilité, la responsabilité et la Transparence,...etc. afin de réaliser la performance de l'entreprise.

#### **-la dualité :**

Elle est l'une des sources les plus importantes des deux, opportunités et risques pour les entreprises naturellement, les sociétés et les Entreprises sont interconnectées de manière complexe qui doit être compris par les Décideurs.

---

<sup>10</sup> King report on gouvernance for South africa, 2002,(King Report(2009)),johannesburg,Institute of Directors.

<sup>11</sup> Idem, p.45.



### **-Le concept de citoyenneté :**

En bref, ces trois aspects sont considérés comme des piliers de la gouvernance d'entreprise, ils renforcent les principes précédents.

L'OCDE, publiait un document intitulé « principes de l'OCDE relatifs au Gouvernance d'entreprise » établi par un groupe de travail ad hoc en mai 1999, qu'il a ensuite révisés en 20 avril 2004<sup>12</sup>.

- Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec L'état de droit et clairement défini 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 réparation effective de toute violation de leurs droits ;
- Reconnaître les droits des différentes parties prenantes (stakeholders) et encourage 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 ;
- 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.

### **2-1-4-Les principaux modèles de la GE**<sup>13</sup>

#### **2-1-4-1-Un modèle orienté marchés :**

Ce modèle est prôné principalement aux Etats Unis et en Angleterre .Dans ce modèle, les entreprises sont, a priori, rapidement pénalisées en cas de faibles performances et récompensées de leur éventuelle excellence par des variations boursières relativement importantes. Ce système présente l'inconvénient majeur d'orienter une gestion sur le court terme. Il est caractérisé par de nombreuses sociétés cotées, un actionnariat éclaté, des marchés

---

<sup>12</sup> <http://www.oecd.org/data/oecd32.18.31.557724>(consulté le 12-05-2016 à 09.30).

<sup>13</sup> BOURNOIS, (Frank) et autres : Op.cit, pp.692.693

des capitaux développés et liquides, peu de participations croisées, une surreprésentation des droits des actionnaires.

### **2-1-4-2-Un modèle orienté banque :**

Ce modèle est en place en Allemagne et au Japon. Les gros actionnaires sont le plus souvent des banques. Ce système est caractérisé par un faible nombre de sociétés cotées, une base actionnariale concentrée, des marchés des capitaux peu liquides, des participations croisées avec des liens capitalistiques importants entre les banques et les entreprises non financières.<sup>14</sup>

### **2-1-4-3-Un modèle mixte (hybride) :**

On retrouve ce système en Italie, en France et en Belgique par exemple. Les entreprises sont à prédominance familiale et ont des difficultés à trouver des fonds externes. Le financement de leurs investissements s'effectue le plus souvent de manière interne.

### **2-1-5-Les principales théories de gouvernance d'entreprise**

Les théories de gouvernance peuvent être classées en deux grands courants : le courant contractuel (disciplinaire) et le courant cognitif.

#### **2-1-5-1-Le courant contractuel de la GE :**

Ce courant comprend deux approches, la première apparaît sous la dénomination de vision actionnariale de la GE. La seconde est l'approche partenariale de l'entreprise.

##### **a) Approche actionnariale :**

Cette approche considère que la firme est responsable uniquement vis-à-vis de ses actionnaires. Cette approche a pour objectif la création de valeur pour les actionnaires. Plusieurs théories ont été développées dans ce contexte.

---

<sup>14</sup>JENSEN ET W. MECKLING, *Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure*, Journal of Financial Economic, 1976, pp. 305-360.

- **La théorie des droits de propriété<sup>15</sup> :**

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 Coase.

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 société<sup>16</sup>. 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 parties :

- 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 considérée : 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.

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 ce cadre, le propriétaire qui possède le fructus et l'abusus (il peut en percevoir le bénéfice et vendre ses droits de propriété), n'a donc pas forcément les mêmes intérêts que le gestionnaire qui ne possède que l'usus, c'est-à-dire le seul droit de gérer la firme.

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.

---

<sup>15</sup>PARRAT, (Frédéric): *le gouvernement d'entreprise*, édition, MAXIMA, Paris, 1999, pp.27.29.

<sup>16</sup>KOENIG,(Gérard) :*de nouvelles théoris pour gérer l'entreprise du XXIe siècle*,édition Economica 1999,p.21.

- **La théorie de l'agence :**

M. Jensen et W. Meckling (1976) définissent une relation d'agence comme un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. De part sa nature, la relation d'agence pose un problème dans la mesure où les intérêts personnels du principal et de l'agent sont divergents.

La théorie de l'agence repose sur deux hypothèses comportementales. La première suppose que les individus cherchent à maximiser leur utilité, la deuxième postule que les individus sont susceptibles de tirer profit de l'incomplétude des contrats <sup>17</sup>

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.

Pour assurer le bon déroulement des contrats, le principal désire limiter les pertes occasionnées par une divergence d'intérêts, 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 ;
- ✓ **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.

La mise en place de ses mécanismes de surveillance est incapable d'annuler le risque d'un comportement intéressé. Il restera toujours une part incompressible de liberté d'action

---

<sup>17</sup> G. CHARREAUX A.COURET P.JOFFRE ET ALII « *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*» Paris, Economica, 1987.

comportant le risque d'une appropriation d'avantages personnels par l'agent au détriment du principal<sup>18</sup>.

- **Théorie des coûts de transaction**<sup>19</sup>:

La notion de coût de transaction qui est au centre de l'analyse de WILLIAMSON, recouvre l'ensemble des dépenses entraînées par le contrat qui définit le transfert de propriété entre individus ou entre organisations.

Les couts de transaction au sein d'une entreprise différent des coûts de transaction liés aux marché, en raison de l'existence d'un agent assurant la coordination hiérarchique des transactions, alors que, sur le marché, les parties parviennent à un accord à l'issue d'un processus de négociation, au sein d'une entreprise, l'accord peut être imposé à des conditions différentes de celles du marché par l'autorité hiérarchique.

L'approche par les couts de transaction a aussi une pertinence dans l'aide à la définition du périmètre d'une organisation. Une organisation devra, ou pourra s'étendre dans de nouvelles activités, à partir du moment où les coûts de transaction qu'elle supportera pour gérer ces nouvelles transactions seront inférieurs aux coûts de transaction que supporteraient antérieurement les agents agissant dans le cadre de relations contractuelles individuelles.

- b) **L'approche partenariale**<sup>20</sup> :

Même si elle est actuellement dominante, l'analyse financière et contractuelle ne se limite pas aux seules théories des droits de propriété et de l'agence (l'approche actionnariale). Il convient de considérer également les approches dites « partenariales », dont l'intérêt principal est de considérer que le rôle de créancier résiduel n'est pas l'apanage exclusif des actionnaires de l'entreprise. Dans cette approche , le gouvernement d'entreprise peut être défini comme étant « *l'ensemble des mécanismes organisationnels ayant pour but de délimiter les pouvoirs et de contrôler les modes de gestion des administrateurs et des dirigeants afin de veiller à leur conformité permanente avec les principes édictés par les lois visant à protéger les actionnaires ainsi que toutes les parties prenantes à l'organisation* ».

---

<sup>18</sup>WIRTZ, (Peter) : *les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise*, édition la découverte, Paris, 2008, p.40.

<sup>19</sup> PIGE Benoit : *Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisation*, édition economica, Paris, 2008p 17.

<sup>20</sup>Ibid., p.40.

En résumé, la gouvernance d'entreprise n'est pas une question de pouvoir, mais une façon de s'assurer que les décisions sont prises de manière efficace. Le gouvernement d'entreprise est donc caractérisé par un ensemble de décisions prises tout au long de la vie et à tous les niveaux de responsabilités, dans le but de créer durablement de la valeur.

### 2-1-5-2-Le courant cognitif :

Le courant cognitif inclut plusieurs théories qui privilégient différents arguments cognitifs. Ces derniers, ont comme point commun de s'articuler autour du concept de connaissance, moins réducteur que celui d'information sur lequel se basent les approches contractuelles. Les approches cognitives se concentrent davantage sur l'entreprise en tant que « processeur de connaissances », on peut identifier trois théories principales<sup>21</sup>:

- **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. En effet, cette dernière conception présente l'inconvénient de considérer la création de valeur comme donnée. L'appréhension de l'organisation comme un lieu de production de connaissances présente l'avantage de s'intéresser au processus de création de valeur, En effet, ce processus résulte de la capacité de l'entreprise à créer de la connaissance, c'est-à-dire de son aptitude à construire les opportunités de croissance, dans l'objectif d'une création de valeur durable.

Le système de gouvernance lié à la conception cognitive doit créer un environnement propice aux développements des conflits cognitifs qui feront émerger par émulation les

---

<sup>21</sup>AZIKIOU, (Idir): Gouvernance Des Entreprises, mémoire en vue d'optention du diplom supérieur des etudes bancaires, école supérieure de banque Alger, 2008, p.29.

investissements rentables. 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 ». Pour cela, les mécanismes de gouvernance de l'entreprise doivent être conçus dans l'optique d'assister le management dans la phase d'élaboration des orientations stratégiques. Cette dimension de la gouvernance est qualifiée par Charreaux de dimension habilitante. Pour être totalement efficace, elle doit s'accompagner d'une dimension contraignante. Afin que les conflits cognitifs ne déclenchent une situation de blocage, des mécanismes doivent exister pour servir des contraintes aux choix stratégiques des managers notamment en affichant des dispositifs de sanction en cas d'échec ou de non-ralliement aux modèles cognitifs dominants.

Charreaux (2004) présente le modèle de Lazonick et O'Sullivan (2000) de la firme innovatrice comme une parfaite illustration de ce rapprochement des courants. Selon ce modèle, «le système de gouvernance doit permettre :

- l'engagement financier, de façon à permettre non seulement le développement des compétences, mais également d'obtenir le délai suffisant pour que les investissements porteurs d'innovation soient rentables ;
- l'intégration organisationnelle incitant les acteurs internes à investir leurs compétences et leurs efforts en fonction des objectifs de la firme ;
- La maîtrise du processus de développement qui repose sur leur expérience et leur interprétation ».

### **2-1-6-Les mécanismes de gouvernance d'entreprise**

La complexité de la gouvernance d'entreprise ne peut être cernée qu'à travers un ensemble de mécanismes mis en place par l'organisation, afin de réduire les éventuelles dérives des dirigeants et faire converger les intérêts de ces derniers avec ceux des actionnaires.

#### **2-1-6-1-Les mécanismes internes :**

Les mécanismes internes de Gouvernance d'Entreprise comptent sur des intervenants internes à l'entreprise pour surveiller les agissements des dirigeants. Ces mécanismes sont au nombre de trois :

### a) Le conseil d'administration :

Le conseil d'administration est au centre des mécanismes du gouvernement d'entreprise. Pour les théoriciens de l'agence (Fama et Jensen), le CA est l'organe principal du contrôle des dirigeants et il joue un rôle disciplinaire important, rien que l'analyse de l'organisation et du fonctionnement d'un Conseil d'administration peut être un bon révélateur de la pratique de la Gouvernance au sein d'une société<sup>22</sup>.

Johnson et *al.* (1996) considèrent que le CA remplit trois grands rôles: contrôle, service et acquisition de ressources. Comme organe de contrôle, la responsabilité du CA est de recruter ou de limoger 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 des ressources critiques pour l'entreprise.

Selon la théorie de l'agence, le conseil d'administration est le mécanisme interne clé pour contrôler l'opportunisme des dirigeants avec une condition qu'il soit efficace. L'une des variables à la base de cette efficacité serait son degré d'indépendance. Pour apprécier celle-ci, on se réfère principalement la répartition entre membres externes (ceux qui ne sont pas des employés actuels ou passés de l'entreprise et qui n'ont pas ou n'ont pas eu de relations d'affaires avec elle) et membres internes (exécutifs), ainsi qu'à la structure de pouvoir au sein du conseil (séparation ou non des postes de directeur général et de président du conseil).

Pour les tenants de cette théorie, plus le ratio externes/interne est élevé, plus l'indépendance du CA serait forte, assurant ainsi un meilleur contrôle sur les actions des dirigeants.

Toutefois le rôle exercé par le CA reste le plus souvent théorique, dans la mesure où plusieurs études montrent qu'il a principalement une fonction de ratification des décisions

---

<sup>22</sup>AZIKIOU, (Idir):*Gouvernance Des Entreprises*, mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque Alger, 2008, p.60



prises par le management, de plus le dirigeant peut simultanément être président du CA, ce qui lui permet facilement d'orienter les débats lors de ces conseils<sup>23</sup>.

### **B) La rémunération des dirigeants :**

Les systèmes de rémunération des dirigeants comptent aussi parmi les mécanismes disciplinaires internes de l'entreprise. Le choix du système de rémunération «optimal» des dirigeants a fait l'objet de plusieurs études en gouvernance.

Ce choix pose, un problème sérieux, notamment parce que l'agent est averse au risque, et que ni l'effort de celui-ci ni l'état de monde ne sont parfaitement observables pour le CA.

Selon PARRAT<sup>24</sup>, il existe trois types de rémunérations pouvant être octroyés aux dirigeants :

- **Les rémunérations fixes :**

Indépendantes des performances de la firme, elles sont fixées en fonction du niveau de responsabilité du dirigeant et des niveaux de rémunération pratiqués sur le marché de travail.

- **Les rémunérations liées à des agrégats comptables :**

Ce sont des rémunérations calculées sur la base des résultats comptables, notamment le résultat d'exploitation, la valeur ajoutée et le résultat avant impôts. 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, mais elle présente l'inconvénient d'utiliser des pratiques comptables qui permettent de faire ressortir des indicateurs de performance et des résultats à court terme, ce qui porterait préjudice à l'entreprise.

- **Les rémunérations liées aux cours boursiers (stocks options) :**

les stocks options est une forme de rémunération versée par une entreprise à ces dirigeants (et ses employés), il s'agit d'offrir aux employés et aux dirigeants la possibilité d'acheter des actions de leur entreprise à un prix et une date fixée d'avance, cela les incitera à œuvrer pour faire monter la cote boursière de l'entreprise, et la valeur de leurs actions par conséquent.

---

<sup>23</sup>BOURNOIS(Frank) et autres: *Comités exécutives*, éditions d'Organisation, Paris, 2007, p.693.

<sup>24</sup>PARRAT, (Frédéric):*le gouvernement d'entreprise*, édition, MAXIMA, Paris, 1999,p.47.

Les stock-options permettent donc de réconcilier les objectifs de l'actionnaire avec ceux du dirigeant. Les performances de l'entreprise se traduisent par une augmentation de sa valeur à la bourse sur le long terme, de ce fait, et pour augmenter la valeur de ses actions, le dirigeant cherchera à investir à la faveur du long terme. Une étude menée par P.Desbrieres (1991) montre l'efficacité d'une telle mesure, mais relève deux difficultés principales, d'une part les plans d'achat d'actions proposées aux dirigeants sont souvent plafonnés individuellement, ce qui en limite la portée, et d'autre part, ce type de rémunération peut dans certains cas inciter artificiellement le dirigeant à prendre des risques pour accroître ses plus values boursières potentielles.

### **C) Le contrôle exercé par les créanciers et les salariés de l'entreprise :<sup>25</sup>**

En effet, tout comme les actionnaires, les créanciers et les salariés ont intérêt à ce que l'entreprise soit performante, les créanciers souhaitent ainsi se faire rembourser par l'entreprise, et si possible, inscrire leur relation dans la durée. Pour ce faire, ils souhaitent pouvoir vérifier que les sommes prêtées ne seront pas employées à d'autres fins que le financement du projet pour lequel ils ont contracté (Charreaux, 1995).

Concernant l'impact du contrôle exercé par les salariés sur leurs dirigeants on peut souligner les travaux de Aoki (1984, 1988,1990) sur le partage de la rente organisationnelle, cet auteur montre, en particulier, qu'il peut être stratégiquement rationnel pour les salariés d'accepter des salaires moins élevés et / ou de produire davantage en contrepartie d'une meilleure sécurité de l'emploi. Fama (1980) montre également que l'intensité du contrôle exercé par les salariés sera d'autant plus forte que la valeur de leur capital humain et que le montant des investissements spécifiques (irrécovrables) qu'ils auront réalisés au sein de l'entreprise seront élevés.

d'autres auteurs (Klein, Crawford et Alchian,1978 ;Charreaux ,1995 ,1997) soulignent cependant la relative inefficacité de ces mécanismes du contrôle comparativement aux « contrats implicites » conclus entre les dirigeants et certains salariés (les cadres supérieures ,notamment).prenant la forme de promesse d'avancement, de sécurités de l'emplois, de nomination au conseil d'administration ou davantage en nature divers, ces contrats implicites permettent ,en effet ,aux dirigeants de contourner les

---

<sup>25</sup> DEPRET (Marc-Hurbert) : *Gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux, comptables et financiers*, édition Boeck Université, paris, 2005, p.64.

mécanismes de contrôle traditionnels des salariés (présence d'administrateurs salariés au sein de conseil d'administration, comités d'entreprise, référence constitutionnelle à la participation des salariés à la gestion de l'entreprise etc.) et, partant de s'enraciner davantage au sein de l'entreprise <sup>26</sup>. De fait, la participation des salariés au conseil d'administration relève, bien souvent, soit de la mansuétude des dirigeants qui souhaitent ainsi consolider leurs « enracinement » (Williamson 1985), soit de dispositifs purement législatifs.

Au total, l'impact des mécanismes du contrôle des dirigeants par les salariés sur la performance de l'entreprise se voit ainsi considérablement amoindri.

### **2-1-6-2-Les mécanismes externes :**

Les mécanismes externes de gouvernance d'entreprise recouvrent des outils du contrôle issu de fonctionnement « spontané » des marchés et sur lesquelles les différentes parties prenantes n'ont pas réellement prise. Ils comprennent essentiellement, l'environnement légal et réglementaire, le marché financier, le marché des biens et services, le marché du travail des dirigeants et le marché des prises de contrôle.

#### **a) L'environnement légal et réglementaire:**

Le système légal d'un pays prévoit des lois et des réglementations, ces dernières ont un rôle disciplinaire sur le comportement des dirigeants en limitant leurs actions et en les obligeant à gérer conformément aux intérêts des actionnaires, en effet le cadre légal constitue un moyen de contrôle important.

L'efficacité de ce mécanisme est associée au renforcement des lois par des réprimandes données aux initiés qui entravent les lois en vigueur. Toutefois, cette efficacité paraît limitée, car les dirigeants trouvent souvent les moyens de contourner certaines réglementations.

#### **b) 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

---

<sup>26</sup> D'une certaine manière il ya ici l'idée selon laquelle la loyauté (loyalty) des salariés vis-à-vis de leur entreprise (et de leurs dirigeants) constitue un mécanisme de gouvernance plus efficace (de leur point de vue) que la prise de parole (Voice) ou que la défection (exit), pour reprendre la typologie de Hirschman (1972).

préjudice à la performance de l'entreprise, cela se répercute sur les coûts de production et donc le prix de vente proposé sur le marché. L'entreprise deviendra alors moins compétitive à court terme<sup>27</sup>. 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 interne<sup>28</sup>.

### c) Le marché du travail des dirigeants<sup>29</sup> :

Le marché du travail joue un rôle d'évaluateur des compétences des dirigeants. Ceux-ci, peuvent en effet être révoqués à tout moment par le conseil d'administration et peuvent dès lors se retrouver en position d'offreur sur ce marché. Se sachant évalués, les dirigeants peuvent être tentés de veiller à ce que leur opportunisme ne soit pas perçu par le marché pour ne pas remettre en cause leur réputation. C'est donc la concurrence entre les dirigeants qui doit permettre la sélection des meilleurs et l'exclusion des moins compétents ou des plus opportunistes.

Il convient de noter également que si la pression exercée par le marché du travail vise à inciter les dirigeants à être performants, rien n'assure que l'information disponible sur les compétences managériales d'un dirigeant soit conforme à la réalité, eu égard à la position centrale qu'il occupe au sein de la firme, peut transmettre une information non exhaustive et biaisée au marché chargé de l'évaluer. Sa stratégie pourra être de tenter de se valoriser artificiellement (par discours, des gestes symboliques, des actions marketing ...) aux yeux du marché du travail.

En outre, si le marché joue véritablement son rôle d'évaluateur des salariés et des dirigeants, cela peut avoir pour effet paradoxal d'inciter les plus performants d'entre eux à quitter leur entreprise. Des aspects tels que la loyauté, la culture et la mémoire de l'entreprise tendent dès lors à être dévalorisés.

---

<sup>27</sup>PARRAT, (Frédéric): *le gouvernement d'entreprise*, édition, MAXIMA, Paris, 1999, p.41.

<sup>28</sup>PICHET, (Iric): *Le gouvernement d'entreprise dans les grandes sociétés cotées*, les éditions du siècle, 2009, p.138.

<sup>29</sup>PARRAT, (Frédéric): *op.cit*, p.41.

De plus, rien n'indique qu'un manager obtenant de bons résultats au sein d'une firme et jouissant d'une bonne réputation puisse obtenir des résultats semblables à la tête d'autres firmes.

Autrement dit, toutes les situations ne sont pas toujours comparables. Des effets de synergie, de complémentarité entre une firme et son manager peuvent ne pas être transposables ailleurs.

Le marché devra donc évaluer ce qui relève de la compétence intrinsèque du dirigeant ainsi que des effets complémentaires obtenus grâce à la symbiose du dirigeant et de la firme.

### **2-2-les scandales financiers et le cadre réglementaire**

Les scandales financiers ne sont pas un méfait du monde moderne : ils existent depuis des millénaires puisqu'ils sont apparus quasiment en même temps que la monnaie.

2002 a été également l'année des plus gros scandales financiers au monde. A cet effet On essaiera de présenter les scandales les plus connus au niveau international et au niveau national.

#### **2-2-1- les scandales financiers**

##### **2-2-1-1-au niveau international :**

Les scandales financiers qui ont fait la une des journaux depuis le début de ce siècle dans les pays développés (worldcom, Enron, Anderson, Merrill Lynch, Martha Stewart, Global Crossing, Tyco International, Owest Communication, Merck, Computer Associate, Xerox, ASEA Brown Boveri, Kmart...). On va s'intéresser dans notre étude sur le cas d'Enron et Worldcom.

##### **a) Le cas ENRON :**

##### **\*présentation de l'entreprise :**

La société Enron est née en 1985 de la fusion entre Houston Natural Gas et Internorth sous l'influence de Kenneth Lay qui prendra ensuite la direction de l'entreprise. Très vite cette société a diversifié ses activités pour que l'activité initiale d'opérateur de gazoduc devienne marginale. En effet, dès 1989, poussé par les lois fédérales sur la déréglementation, Kenneth Lay décide de transformer le producteur et transporteur de gaz Enron en une société

de négoce en énergie. L'activité de trading en électricité s'est généralisée pour devenir l'activité principale en 1994.<sup>30</sup> Enron est devenu numéro un mondial du négoce de l'énergie avec 100 milliards de dollars de chiffre d'affaire .sa faillite en décembre 2001 est la plus remarquable dans l'histoire de l'économie américaine.

En fait de modèle économique, l'entreprise gonflait artificiellement ses profits tout en masquant ses déficits en utilisant une multitude des sociétés écrans et en falsifiant ses comptes. Elle fit faillite en raison des pertes causées par ses opérations spéculatives sur le marché de l'électricité, qui avaient été maquillées en bénéfiques à travers des manipulations comptables. Cette faillite entraîna dans son sillage celle d'Arthur Andersen, qui auditaient ses comptes. Le but était, ni plus ni moins, de gonfler la valeur boursière.

Avec sa faillite, 20.000 personnes de l'entreprise perdirent leur emploi et centaines de millions de dollars constituant l'essentiel de fonds de pension, donc la retraite de milliers d'américains partirent en fumée.

### **\* La défaillance des mécanismes du contrôle des dirigeants<sup>31</sup> :**

Les facteurs qui ont conduit à la faillite d'Enron sont les suivants:

- La poursuite par les dirigeants de leur intérêt personnel exclusif et la confusion avec l'intérêt de l'entreprise elle-même. Le président du conseil d'administration et le directeur général poursuivaient un objectif de développement très rapide de l'entreprise. Même après l'éclatement de la bulle boursière autour du développement des nouvelles technologies, les dirigeants continuaient de prévoir un développement très important sur les marchés de l'énergie mais aussi sur tous les marchés faisant appel à la gestion des dérivés. Comme le notait déjà Baumol (1959), les dirigeants sont souvent incités à poursuivre la croissance plutôt que la recherche de la rentabilité. Dans le cas d'Enron, les dirigeants souhaitaient croire que les deux allaient nécessairement de pair.
- Le non exercice par les administrateurs de leur pouvoir et de leur devoir du contrôle.
- Les administrateurs n'étaient principalement informés que par le président du conseil d'administration et son directeur général. Les réunions du conseil d'administration

<sup>30</sup> <http://jfbouef.chez-alice.fr/enron.pdf> ( consulté le 30-04-2016 à 23 :23)

<sup>31</sup> [d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/PDF/538491d87db1b.pdf](http://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/PDF/538491d87db1b.pdf) (consulté le 01-05-2016 à 01 :22)

(cinq par an en moyenne) se déroulaient l'après-midi après le déjeuner et comprenaient le plus souvent la réunion des comités qui duraient eux mêmes environ une heure. En dehors du président et du directeur général, le seul administrateur interne à Enron était le conseiller du président. Aucun des directeurs de branche ne faisaient partie du conseil d'administration.

- Une relation privilégiée avec les auditeurs et une perte d'indépendance de ces derniers: celle-ci est difficile à définir exactement mais elle apparaît manifeste à travers la décision de l'associé en charge du dossier de détruire un certain nombre de documents liés à l'affaire Enron.
- Le non implication des employés dans la gouvernance de l'entreprise. Celle-ci apparaît manifeste à travers l'absence de représentants des directeurs de branches ou de services au conseil d'administration ainsi qu'à travers le mécanisme de cloisonnement qui faisait que les responsables d'activités ne rencontraient les administrateurs que sur des points très précis.
- L'absence du contrôle de certains dirigeants: le directeur financier d'Enron exerçait un rôle essentiel pour le financement du développement d'Enron. En contrepartie il bénéficiait d'une latitude considérable pour gérer les transactions et concevoir des montages sophistiqués destinés à permettre la poursuite de la croissance.
- Une relation ambivalente avec les banques d'affaires, les analystes financiers, les milieux politiques et de manière générale ce que l'on peut qualifier de tiers intéressés à la vie de l'entreprise. Par le biais de contrats ou de financements, ces tiers avaient tout intérêt à maintenir leur relation en l'état.

### **b) Le cas de worldcom :** <sup>32</sup>

La société, qui était devenue le second opérateur longue distance des États-Unis à la suite d'une longue série d'acquisitions entre 1994 et 1998.

Certaines dépenses facturées par les opérateurs régionaux n'ont pas été prises en compte. De "dépenses courantes" (line cost expenses), ces charges ont été comptabilisées en "dépenses en capital", en totale contradiction avec les normes comptables GAAP (Generally Accepted Accounting principales).

---

<sup>32</sup> <http://www.zdnet.fr/actualites/internet/0,39020774,2118063,00.htm>; (consulté le 15-04-2016 à 18 :36).

Une manipulation qui a gonflé artificiellement les bénéfices de la société d'un bon tiers: 3,055 milliards de dollars pour l'exercice 2001, et 797 millions pour le premier trimestre 2002. Soit au total, 3,8 milliards de dollars de bénéfices évaporés.

Cette manipulation des comptes a permis à Worldcom d'afficher un résultat net de 1,4 milliard en 2001 et de 130 millions pour 2002.

Ce scandale à toucher aussi le cabinet Arthur Andersen, le commissaire aux comptes Américain qui a validé les cinq trimestres de comptes truqués. À la suite de la note de reconnaissance de Worldcom, Arthur Andersen a aussitôt dégagé toute la responsabilité de la manipulation comptable sur le directeur financier Scott Sullivan.

Arthur Andersen est déjà impliqué dans le scandale Enron. Le cabinet est depuis poursuivi au pénal aux côtés d'Enron pour cette affaire.

Cynthia Cooper, l'un des auditeurs internes de Worldcom, est devenue l'héroïne de cette affaire, à la suite de la démission (forcée) du patron et fondateur Bernie Ebbers, elle débute un contrôle de gestion classique, puis va vite s'étonner de découvrir, trimestre après trimestre, les méthodes d'écriture étranges du directeur financier Scott Sullivan. En reportant au directeur de l'audit, Max Bobbitt, Cooper déclenche la tempête, le jour-même du communiqué de Worldcom, Sullivan reçoit sa lettre de licenciement.

Dans la lumière de ces actualités la Securities and Exchange Commission (SEC), a immédiatement porté plainte devant la cour de district de New York (procédure civile). Et le ministère fédéral de la Justice, seul habilité pour attaquer au pénal.

Ainsi ce géant vient de battre le record d'Enron, et dans les deux cas, les irrégularités comptables permettaient de cacher de lourdes pertes et d'afficher des bénéfices.

### **2-2-1-2-au niveau national : (le cas Khalifa) :**

Son nom complet est Abdelmoumène Rafik Khalifa est un homme d'affaires algérien. Son père est l'ancien ministre Laroussi Khalifa, il reprend la pharmacie familiale en 1990 et réapprovisionne ses stocks passé par les marchés asiatiques pour contourner les prix élevés au niveau national.à la base de cette action, il a obtenu la première autorisation jamais délivrée du ministère de la santé et il lance un laboratoire de médicaments génériques « KRG Pharma ».



Face à l'obsolescence de la banque d'Algérie, il fonde le 12 avril 1998 El Khalifa Bank<sup>33</sup> qui gère les intérêts des petits actionnaires privés et d'institutionnels liés au gouvernement algérien. Quand en janvier 1999, le marché aérien algérien se privatise, Rafik Khalifa lance Khalifa Airways, une compagnie aérienne qui compterait dès son lancement 30 appareils pour vols commerciaux<sup>34</sup>. Il a externalisé son activité en 2000 en France pour déployer son groupe à l'international, il développe ses activités à l'étranger et fonde un groupe qui compte 16 000 salariés.

En moins de 10 ans cet homme d'affaire algérien, et à l'âge de 36 ans, a pu construire un groupe comprend : une entreprise pharmaceutique, une compagnie aérienne (Khalifa Airways), une banque, une chaîne de télévision française (Khalifa TV), une chaîne d'information en continu britannique (K-News). En 2001, son groupe rachète la banque privée allemande Erste Rosenheimer Privatbank pour gérer un système de collecte des fonds algériens étrangers, et la chaîne de télévision arabophone Arab News Network, et le sponsoring.

Dés 2002, Khalifa Bank revendique 700.000 clients, 7000 employés et 74 agences, un record quand la Banque National D'Algérie(BNA) n'en compte qu'une centaine. Elle distribuait des cartes de crédit American Express et Mastercard et opérait des transferts avec Western Union.

La question de l'origine de la richesse de Rafik Khalifa reste un mystère non-élucidé : pour les économistes, il est inconcevable que sa pharmacie ait permis de générer assez d'argent pour lancer une banque et une compagnie aérienne en dix ans. Certains avancent que l'argent serait issu des généraux, ces chefs militaires qui se partagent le pactole autour du pétrole et des importations national<sup>35</sup>. Après avoir séduit les clients et développer ses réseaux, El Khalifa Bank se basait sur l'illégalité des transactions financières, c'est-à-dire l'octroi des crédits non déclarés, l'inexistence d'une commission d'octroi de crédits et l'absence de dossiers justifiant ces crédits principales du déséquilibre financier qu'a connu la Bank et qui ont engendré la faillit du premier empire privé en Algérie.

---

<sup>33</sup> Jean-Luc Barberi, « Qui se cache derrière Rafik Khalifa » sur *Lexpress.fr*, 8 novembre 2001

<sup>34</sup> Jean-Luc Barberi, « Qui se cache derrière Rafik Khalifa » sur *Lexpress.fr*, 8 novembre 2001

<sup>35</sup> Renaud Lecadre, Florence Aubenas, José Garçon, Cédric Mathiot, « La face cachée de l'«empire» Khalifa », sur *Liberation.fr*, 30 octobre 2002

Le 27 novembre 2002, après avoir décelé des flux financiers suspects, la Banque d'Algérie bloque les transferts vers l'étranger de Khalifa Bank. Le groupe sombre alors rapidement, notamment après qu'en février 2003, trois de ses proches collaborateurs sont arrêtés sur le tarmac de l'aéroport d'Alger avec 200 000 euros en liquide. Au début de l'année 2003, une procédure de liquidation judiciaire est ouverte<sup>36</sup>. Dix-sept enquêtes judiciaires sont alors ouvertes sur les affaires de Rafik Khalifa, qui vit à Londres depuis octobre 2002<sup>37</sup>. Il a été condamné le 22 mars 2007 à la réclusion à perpétuité pour association de malfaiteurs, vol qualifié, détournement de fonds, et faux et usage de faux.

En juin 2009, la justice britannique autorise son extradition vers l'Algérie. Le 28 avril 2010, le ministre britannique de l'Intérieur, Alan Johnson, donne son aval à l'extradition de Rafik Khalifa vers son pays, où il a été condamné à la prison à perpétuité<sup>38</sup>. Le 24 décembre 2013, il est remis aux autorités algériennes et directement entendu par le procureur général de la cour de Blida institutrice de l'affaire, puis emprisonné à la prison de Blida<sup>39</sup>.

Dans son réquisitoire, le procureur juge que le but de Khalifa Bank « n'était pas l'investissement, mais le pillage de l'argent des déposants ». Le 23 juin 2015, Rafik Khalifa est condamné à dix-huit ans de prison<sup>40</sup>.

### 2-2-2-le cadre réglementaire

Dans une perspective de restauration de la confiance sur les marchés, une réglementation a été mise en vigueur par un nombre de pays, cette rubrique de notre travail exposera une des ces lois en rapport avec ce sujet.

---

<sup>36</sup> "Les ultimes affaires de Khalifa" par Gilles Gaetner, article du 28 juin 2004.

<sup>37</sup> Life sentence for Algerian Tycoon] *BBC World*, le 22 mars 2007.

<sup>38</sup> « Londres ordonne l'extradition de l'ex-golden boy Rafik Khalifa vers l'Algérie », sur *France24.com*, 28 avril 2010

<sup>39</sup> « <http://www.maghrebemergent.com/actualite/maghrebine/item/33148-abdelmoumene-khelifa-a-ete-remis-aux-autorites-algeriennes-urgent.html> » sur *Maghrebemergent.com* (consulté le 09-05-2016 à 15 :32).

<sup>40</sup> Rafik Khalifa condamné à dix-huit ans de prison, *Le Monde*, 23 juin 2015

### 2-2-2-1-la loi sarbanes Oxley (SOX):

SOX <sup>41</sup>Elle tire son nom du nom de ses promoteurs, les américains Paul sarbanes et Michael Oxley.

La loi sarbans Oxley a été introduite aux USA en juillet 2002 à la suite des scandales des affaires Enron, Worldcom, etc. voté par le congrès américain et ratifiée par le président Bush le 30 juillet 2002.

La loi est venue pour répondre à la crise de confiance et la fiabilité des informations communiquées par les entreprises et aussi pour donner confiance aux investisseurs.

Elle a pour objectif de s'assurer que les entreprises mettent en place les bons contrôles en matière financière, dans ce cadre elle s'intéresse notamment :

\*A La sécurité financière;

\*Aux Règles de comptabilité ;

Cette loi est basée sur trois principes:

\*La responsabilité des managers;

\*L'exactitude et l'accessibilité de l'information;

\*L'indépendance des auditeurs.

Les trois principes visent à augmenter la responsabilité des dirigeants et protéger les investisseurs.

Leurs but est de rétablir leur confiance dans le marché et d'imposer une réglementation en matière de comptabilité et de transparence des états produits.

L'objectif de cette loi est de restaurer la confiance des investisseurs dans les marchés des capitaux américains, de redorer le blason du capitalisme à l'américaine. La loi Sarbanes-Oxley met en place un renforcement du processus du contrôle interne de l'entreprise, notamment au travers de ses articles 302 et 404, relatifs à la certification des états financiers et au système d'évaluation du contrôle interne. Le contrôle interne est défini par l'Ordre des experts comptables français comme « *l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de*

---

<sup>41</sup> Le texte intégral de la loi peut être facilement trouvé sur internet : <http://news.findlow.com/hdocs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf> (consulté le 14-05-2016 à 18 :02).

*l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la production, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, d'assurer l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».*<sup>42</sup>

### **2-2-2-2-Le contexte français : la loi sur la sécurité financière<sup>43</sup> :**

Le 12 novembre 2002, Francis Mer, ministre de l'Économie et des Finances, a annoncé publiquement à propos de la réforme du droit des sociétés :

« Lorsque les résultats sont trop longs à se manifester, alors la loi s'impose. ».

Le gouvernement Français a ainsi l'intention de légiférer pour renforcer les règles de bonne gouvernance des entreprises et il le fera à l'occasion de la publication de la loi sur la sécurité financière, qui sera débattue au premier trimestre 2003. Alors, dans le contexte de l'adoption de la loi SOX aux Etats-Unis, un projet de loi sur la sécurité financière a été diffusé en France et déposé au Sénat le 5 février 2003. Il a été adopté sous la forme de la loi n° 2003-706 du 1 août 2003 de sécurité financière (Journal Officiel du 2 août 2003).

Le texte a pour ambition de ramener la confiance sur les marchés financiers, secoués par la crise ouverte née des scandales financiers aux Etats-Unis. Les différentes dispositions s'articulent autour de trois axes :

1. la modernisation des autorités de contrôle avec la création de l'Autorité des Marchés financiers ;
2. le renforcement de la sécurité des épargnants ;
3. l'amélioration du contrôle des comptes des entreprises.

On constate que ces axes convergents beaucoup aux recommandations proposés par la loi SOX.

---

<sup>42</sup> Paul Palm « La loi sarbanes oxley\_menace ou opportunité pour les professionnels de la qualité ? », sur Iso mangement Systems, novembre-décembre 2006.

<sup>43</sup> HAMEL (Abdelmalek), *Le rôle du comité d'audit dans la gouvernance de l'entreprise*, mémoire en vue d'obtention du diplôme de magister, école supérieur de commerce ; Alger ,2008. P .50.

### **2-3-La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de gouvernance d'entreprise**

Au cour de ces dernières années, le monde a connu de nombreux changements dont la mondialisation, la technologie de l'information, la croissance économique, de plus, suite aux différents mouvements législatifs (LSF ; SOX ; ect), l'intérêt accordé à l'audit interne s'accroît de plus en plus, nous allons essayer à travers la présente section d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise.

#### **2-3-1-L'audit interne et certaines théories de la GE**

##### **2-3-1-1-Audit interne, théorie d'agence et gouvernance d'entreprise<sup>44</sup> :**

Comme nous avons souligné auparavant, la relation d'agence liée entre manager et actionnaire, produit des conflits d'intérêt, qui influencent, de façon inefficace sur la performance de l'organisation, l'un des principaux de ses conflits et l'asymétrie d'information.

L'asymétrie d'information définit donc les relations où un agent détient de l'information (parfaite) qu'un autre n'a pas (information imparfaite). Au début l'audit interne n'a pas été considéré comme un mécanisme de réduire les asymétries d'information liées à la GE, en raison de son rattachement à la direction. La loi sarbanes-Oxley et la loi de la sécurité financière ont obligé le président du conseil d'administration ou de surveillance d'établir un rapport détaillé sur le contrôle interne. A ce stade, l'audit interne rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit consiste à vérifier la fiabilité et la sincérité de ce rapport. Ce qui lui offre la possibilité de contribuer à la réduction de l'asymétrie d'information existant entre les différentes parties prenantes, la théorie de l'agence a mis donc l'audit interne comme le pilier de la gouvernance d'entreprise.

De plus, la gouvernance d'entreprise, qui repose sur un ensemble de système de contrôle, s'intéresse à renforcer la confiance entre les managers et les actionnaires, c'est-à-dire protéger l'investissement des actionnaires dans les grandes sociétés. Pour cela elle fait du conseil d'administration un mécanisme essentiel de surveillance du comportement de l'agent ce

---

<sup>44</sup> ZIANI, (Abdelhak) : *le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise*, thèse de doctorat en sciences économiques, université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014.p.125.

dernier doit clairement définir et faire respecter les chaînes de responsabilité, ainsi qu'assurer l'intégrité des principaux systèmes d'information, l'audit interne à ce titre est mieux placé pour répondre à ces objectifs. Le rôle de l'audit interne ne doit pas se limiter aux procédures comptables, l'audit interne intervient dans tous les domaines de l'entreprise et précisément la gestion des risques.

### **2-3-1-2-audit interne, théorie de coûts de transaction et gouvernance d'entreprise :**

Pour cette théorie, l'entreprise est considérée comme étant le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction<sup>45</sup>. En effet les entreprises des marchés sont connues par leurs capacités à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient déroulé sur les marchés, c'est pour cela les entreprises (grandes entreprises, ou PME/PMI), ont pris en considération l'internalisation de leurs travaux de l'audit légal grâce à la création des services d'audit interne. Cette théorie donc offre ainsi une pertinente justification de la création des services d'audit interne dans les entreprises.

### **2-3-2-Le positionnement de la fonction d'audit interne et la GE<sup>46</sup>**

Plusieurs niveaux de rattachement sont possibles, mais ce-ci ne présentent pas la même contribution en matière de la gouvernance d'entreprise.

#### **2-3-2-1-Le rattachement à une direction opérationnelle :**

Cette dernière solution, de loin la moins importante, place le service d'audit interne sous l'autorité d'une direction opérationnelle, souvent la direction administrative et financière. Ce positionnement consistant à situer l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles. Mais il ne faut pas perdre de vue que ce rattachement présente, malgré tout, l'avantage d'un meilleur suivi technique du département ou du service d'audit interne.

---

<sup>45</sup> Williamson O.E., "Transaction-cost economics : The governance of contractual relations", Journal Of Law and Economics, vol.22, octobre 1979a, p.3-61.

<sup>46</sup> BERTIN, (Élisabeth), Op.cit, pp.32.34.

### **2-3-2-2-Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale<sup>47</sup> :**

L'audit interne est un outil de management de la direction générale au service de l'entreprise. A ce titre, l'audit interne ne soit pas limité au seul contrôle nominal de conformité, mais qu'il s'assure également ;

- Du bon fonctionnement des processus interne de la société ;
- Que la direction générale lui donne les moyens d'exercer pleinement ses missions ;

La direction de l'audit interne présente de manière formelle à la direction générale, son observation sur le fonctionnement du contrôle interne et fasse toute préconisation pour permettre à cette dernière de prendre les décisions apte à optimiser son efficacité et assurer une bonne maîtrise de risque. De son coté, la direction générale, doit réunir les conditions nécessaire pour renforcer l'efficacité et la qualité de l'audit interne, la direction générale valide le plan d'audit qui permet à l'auditeur interne de piloter l'ensemble de ses missions.

Elle met également à la disposition de l'audit interne les moyens financiers afin de le doter des meilleurs outils et de jouir d'une équipe d'auditeurs regroupant tous les qualités requise au bon fonctionnement de ce service.

L'inconvénient de ce rattachement réside dans le fait qu'il peut y avoir une collusion entre l'audit interne et la direction générale au détriment de l'intérêt des actionnaires.

### **2-3-2-3-Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit :**

Le service ou la direction de l'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein, ce rattachement permet de réduire l'asymétrie d'information qui peuvent exister entre l'agent et le principal, tout en assurant au conseil d'administration que les informations émanant de la direction générale sont fiable.

En outre, dans certains cas, l'auditeur interne se sent inhibé de dire les faiblesses significatives de la direction générale, cela présenté l'importance de ce rattachement du fait qu'il œuvre les portes de communication directes entre les auditeurs interne et le conseil d'administration ou le comité d'audit, afin d'aborder avec liberté les risques important , pouvant entraver l'atteindre de objectifs , ce rattachement constitue donc le meilleur façon

---

<sup>47</sup> Mlle Anoh, Akouba marina, « le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », mémoire de fin d'étude, institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance 2012, p 50.

pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'organisation .

- **Le comité d'audit<sup>48</sup> :**

Le comité d'audit est un organe consultatif du conseil d'administration, composé de membres qualifiés qui possèdent l'autorité, et les ressources pour protéger les intérêts des parties prenantes en garantissant la qualité des états financiers , des systèmes de contrôle interne et la maîtrise des risques en accomplissant des diligences de surveillance.

Un des instruments d'action privilégiés du comité d'audit est le service d'audit interne.

- **Le rôle de comité d'audit :**

Le comité d'audit joue de « conseil » auprès de l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance, et un rôle de suivie<sup>49</sup> :

- Du processus d'élaboration de l'information financière ;
- De l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques ;
- Du contrôle légal des comptes annuels ;
- De l'indépendance des commissaires aux comptes ;

Concernant la supervision du système de contrôle interne d'audit, il <sup>50</sup>

- Assure l'indépendance des auditeurs vis-à-vis du management ;
- Approuve la politique d'audit interne ;
- Approuve le programme d'audit interne pluriannuel ;
- Examine la qualité du contrôle interne.

### **2-3-3-Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise<sup>51</sup>**

Suite aux différents mouvements législatifs (LSF ; SOX ; etc.) l'intérêt accordé à l'audit interne s'accroît de plus en plus .

---

<sup>48</sup> Christian PRAT dit HAURET ; Comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées ; Université Montesquieu Bordeaux IV ; 2006 ; p07

<sup>49</sup> <http://www.essere-associés.com/media/22-07-2010-AMF-Rapport-sur-le-Comite-dAudit.pdf> ( consulté le 19-04-2016 à 12 :15).

<sup>50</sup> PIERRE MADERS, (Henri) et LUCMASSELIN, (Jean), *contrôle interne des risques*, édition Eyrolles, paris, 2014, p.106.

<sup>51</sup> RENARD, (Jacques) et NUSSBAUMER, (Sophie) : *Audit interne et contrôle de gestion*, édition d'organisation, Paris, 2011, pp.160.170.



Le rôle de l'audit interne est caractérisé par une action dans trois domaines

- Information sur la bonne application des principes de gouvernance ;
- Amélioration de la maîtrise de risque ;
- Evaluation du contrôle interne.

### **2-3-3-1-information sur la bonne application des principes de gouvernance :**

L'information donnée par l'audit interne est destinée non seulement à la direction générale, mais également au conseil et au comité d'audit. Et c'est en informant sur les principes fondamentaux et en attirant l'attention des responsables sur les règles à respecter que l'audit interne améliore le fonctionnement de ces différents organes et contribue à la gouvernance de l'entreprise

Informations sur la bonne application des principes de gouvernance comprennent trois aspects ;

- S'assurer de la bonne application de la norme 2110 ;
- Auditer les relations et le fonctionnement direction générale/ conseil/ comité d'audit ;
- Contribuer à améliorer les relations avec les autres parties prenantes.

#### **a) Appliquer la norme 2110 :**

Cette norme stipule que ;

*« L'audit interne évalue les risques afférents au gouvernement d'entreprise, à l'opération et aux systèmes d'information de l'organisation au regard ;*

- *De la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;*
- *De l'efficacité et l'efficience des opérations ;*
- *De la protection du patrimoine ;*
- *Du respect des lois, règlements et contrats<sup>52</sup>. »*

Elle impose donc à l'audit interne d'évaluer la gouvernance d'entreprise. À cet effet les auditeurs internes transmettent à la direction générale et, indirectement, au conseil et au comité d'audit les conclusions de leur rapport.

Pour s'assurer le respect de cette norme, les auditeurs internes examinent les quatre points ci-après :

- Promouvoir des règles d'éthiques et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;

---

<sup>52</sup> <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf> (Publié en 2001), (consulté le 06-03-2016 à 18 :15).

- Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation assortie d'une obligation de rendre compte ;
- Communiquer aux services concernés les informations relatives aux risques et aux contrôle ;
- Fournis une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externe et au management et assurer une coordination de leurs activités.

### **b) Auditer les relations direction générale/ comité d'audit :**

Ces relations sont au cœur même de la gouvernance stratégique, la définition du comité Cadbury, précisant que « la gouvernance est la façon dont les entreprises sont dirigées et contrôlées », le confirme. Ce type d'audit concerne l'aspect « direction », de la définition, mais uniquement dans ses aspects formels et organisationnels. En ce sens l'audit interne doit porter un regard critique sur ;

- La fréquence des réunions du conseil et du comité d'audit ;
- La nature des informations qui leurs sont transmises ;
- Le suivi de leurs décisions et observation ;
- Le degré d'autonomie de la direction générale.

Ce sont autant d'aspects auxquels une mission d'audit sur le fonctionnement de ces trois organes peut se focalise pour élaborer de recommandations contribuant de façon significative à améliorer le gouvernement d'entreprise puisqu'ils permettent un fonctionnement plus harmonieux des trois organes, socle de la GE.

### **c) Contribuer à améliorer les relations avec les autres parties prenantes :**

C'est au cours de leurs différentes missions d'audit que les auditeurs internes se penchent sur la qualité des relations, avec les responsables opérationnels, les commissaires aux compte et auditeurs externe, les autorités de tutelle et les rapports de ces différentes parties avec les organes dirigeants , à chaque fois que l'auditeur porte remède à des situation de déséquilibre ( des distorsion, voir des favoritismes), il est au cœur d'une démarche bien comprise d'amélioration de la gouvernance.

### **2-3-3-2-améliorations de la maitrise de risque :**

Maitriser les risques c'est prendre une option sérieuse sur la réalisation des objectifs qu'ils s'agissent d'objectifs stratégique ou d'objectifs opérationnels, c'est donc une obligation pour que souhaite une gouvernance d'entreprise de qualité.

Cette contribution résulte naturellement de la mission de l'audit interne : déceler les risques non couverts ou mal couverts, par une analyse de la cause, recommander les mesures à prendre pour une meilleure maîtrise. Elle résulte également de trois autres facteurs ;

- Le premier relève du rôle de l'AI dans le suivi des recommandations. Il lui appartient de tout faire pour appliquer ces recommandations et signaler, à la direction générale, les cas grave dans lesquels le risque persisterait durablement. à ce titre, les normes demandant au responsable de l'audit interne de mettre en place un système de suivi des risques (norme2500).donc un rôle plus actif.
- Le second facteur réside dans le rôle pédagogique des auditeurs qui, à l'occasion de leurs missions, doivent constamment sensibiliser tous les acteurs aux problèmes de risques. Seuls sont à considérer les risques qui, pour chacun et dans chaque activité, sont significatifs est celui qui, directement ou indirectement, peut nuire à la réalisation des objectifs : d'où la nécessité de la définition préalable d'une politique de risque ;
- Le troisième point se situe dans l'approche globale de l'AI. le risque peut être appréhendé dans ses trois dimensions :
  - ✓ La dimension stratégique ;
  - ✓ La dimension management ;
  - ✓ La dimension financière.

Cette maîtrise des risques est conditionnée par une définition préalable d'une politique de management des risques. Pour ce faire, il faut :

- Une définition précise des limites de l'acceptation du risque et de la tolérance aux risques.
- Une identification précise des risques inhérents à chaque activité.
- Une évaluation des risques fournie par les spécialistes de l'entreprise.
- Une politique de traitement des risques en relation directe avec la politique d'assurance.

La définition de cette politique est l'affaire de la direction générale. On peut dire que l'AI est le chien de garde de l'existence d'une bonne définition d'une politique de management des risques. À ce titre, il contribue à améliorer la GE. L'existence éventuelle d'un comité de risque renforce cette contribution à la maîtrise des activités.

En résumé, la contribution de l'audit interne dans le management des risques est devenue une nécessité afin de fournir aux actionnaires l'assurance que la gestion des risques fonctionne d'une manière efficace. À cet effet les auditeurs doivent centrer leur rôle au service du management des risques en exerçant une influence sur les ses cinq composantes à savoir :

- Donner une assurance sur les processus de management des risques ;
- Donner l'assurance que les risques sont bien évalués ;
- Évaluer les processus de gestion des risques ;
- Évaluer le reporting des risques principaux ;
- revoir le management des risques principaux.

Cependant, l'audit interne ne doit pas être responsable de la gestion des risques, cette responsabilité est confiée à la direction. Le métier des auditeurs consiste à soutenir les décisions de la direction concernant les risques.

### **2-3-3-3-Evaluation du contrôle interne :**

L'audit interne est devenu un mécanisme incontournable dans le GE à travers l'évaluation du système de contrôle interne, à cet effet il vise à améliorer l'efficacité et l'efficience de ce système, ceci est confirmé par plusieurs études et lois, encourageant les entreprises à se doter de moyen de porter une appréciation sur la pertinence de leur CI. La loi Sarbanes-Oxley et la loi de la sécurité financière témoignent de cette tendance, en obligeant l'audit interne d'avoir un rôle dans la préparation de rapport du président sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne au sein de l'entreprise.

La norme 2120.A1 stipule que ;

*« 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*<sup>53</sup>. »

Cette évaluation du contrôle interne consiste à donner une photographie sur la façon dont les risques sont maîtrisés au sein de l'organisation, elle permet de mettre en évidence les points faibles susceptibles de nuire à la réalisation des objectifs.

En définitive, l'évaluation par l'audit interne consiste une véritable plus-value en matière de la GE ; et ce pour trois raisons,

- Elle est indépendante et non entachée de considération 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.

### **Conclusion :**

Ce chapitre nous a permis de présenter les concepts essentiels de la gouvernance d'entreprise, ainsi que le rattachement de la fonction d'audit interne de cette dernière, selon lesquels l'audit interne peut intervenir pour améliorer et renforcer la gouvernance d'entreprise. À cet effet, nous allons essayer dans le troisième chapitre de tester cette contribution afin de répondre à notre problématique de recherche.

---

<sup>53</sup> <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf> .(consulté le 25-05-2016 à 16 :32).

## **Chapitre 3 :**

### **Étude de la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise**

## Introduction

Le but de ce chapitre, est de présenter et discuter les aspects pratiques de cette étude. À travers la présentation de la fonction d'audit interne et de la gouvernance d'entreprise au sein des entreprises algériennes, en vue d'aboutir à identifier le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Pour atteindre notre objectif, nous consacrons la première section à l'entreprise « Batimetal Réalisation », dans laquelle on a passé notre stage. Nous allons tout d'abord présenter l'entreprise à travers leur historique, organisation et activité.

Dans la deuxième section, nous présenterons la méthodologie de l'étude de cas, où nous exposerons les outils de l'étude, la population et les limites de cette dernière.

Dans la troisième section, nous allons essayer de présenter l'étude de cas à travers la préparation d'un questionnaire qui a été effectué en Algérie, au sein des différentes entreprises algériennes, nous allons analyser les réponses à l'aide d'un programme statistique des sciences sociales « SPSS », et interpréter les résultats de ce dernier.

### **3-1-Présentation d'entreprise d'accueil<sup>1</sup>**

La présente section sera réservée à la présentation de l'entreprise sur laquelle nous avons passé notre stage, « Batimetal Réalisation », qui est de type SPA spécialisée dans la construction, les études et la fabrication métalliques.

#### **3-1-1-Historique**

A l'origine l'entreprise fut créée dans les années trente par un architecte nommé « André Durafour », et avait pour raison sociale : ATELEIRS-DURAFOUR. Elle était de type Spa. Spécialisée dans les études et la fabrication en « construction métallique ». Le capital social de cette société avait évolué par l'introduction des actionnaires, tel que le groupe SCHNEIDER.

En 1973 la nationalisation des ATELIERS-DURAFOUR a abouti au changement de propriétaires. La société appartenant intégralement à l'Etat Algérien portait le nom de société nationale de construction métallique « SN MATAL ». On peut noter que l'entreprise durant

---

<sup>1</sup>Document interne d'entreprise.

cette période a participé à la réalisation des structures métalliques des ateliers de production comme :

- Complexe sidérurgies et d'engrais phosphatés d'Annaba.
- Centrale thermique d'Annaba.

Ensuite , la restructuration des sociétés nationales en sociétés socialistes économiques a donné naissance en 1983 à « BATIMETAL », qui elle-même avait subi une transformation de nature juridique en 1989 pour devenir une entreprise publique à caractère économique ( E.P.E) en revêtant la forme de « SPA » dont la vocation principale est de réaliser des ouvrages « clés en mains ».

En 1997, à la faveur de sa restructuration, BATIMETAL EPE est passée à GROUPE INDUSTRIEL BATIMETAL avec la création de sept filiales employant 5600 travailleurs.

En 04 Aout 2004 a été crée l'EPE BATIMETAL Réalisation comme une filiale du GROUPE INDUSTRIEL BATIMETAL.

### **3-1-2-Identification de BATIMETAL réalisation**

**Forme juridique** : société par action (SPA)

**Siege social** : rue Mafteh zone industriel / commune oued smar

**Capital social** : 1 924 000 000,00 DA

**Lancement d'activité** : 04/08/2004.

### **3-1-3-les activités de l'entreprise**

- ✓ préfabrication d'éléments en béton et fabrication du béton prêt à l'emploi ;
- ✓ industrie des goudrons et benzols et fabrication de produits d'étanchéité ;
- ✓ fabrication de cabines " sahariennes " et autres préfabrications métalliques ;
- ✓ entreprise de travaux de bâtiment tous corps d'état ;
- ✓ entreprise industrielle de menuiserie du bâtiment ;
- ✓ entreprise de grands travaux publics et hydrauliques ;
- ✓ entreprise de travaux de routes et d'aérodromes ;
- ✓ entreprise de travaux de voies ferrées ;
- ✓ entreprise d'études et de réalisation en génie civil ;



- ✓ entreprise d'études et de réalisation de toutes branches d'activités du bâtiment, des travaux publics et de l'hydraulique « b.t.p.h » ;
- ✓ entreprise de construction et d'aménagement d'infrastructures diverses ;
- ✓ entreprise artisanale d'exploitation de carrières (pierres, gypse, pierre a chaux) ;
- ✓ location d'engins et matériels pour le bâtiment et travaux publics ;
- ✓ fabrication industrielle de produits en béton autres qu'agglomères.

### 3-1-4-Quelques données financières de BATIMETAL réalisation

#### 3-1-4-1-Résultats des cinq derniers exercices :

L'article 678 alinéa 6 décret n°93/08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce prévoit la communication à l'assemblée générale les résultats des cinq(05) derniers exercices.

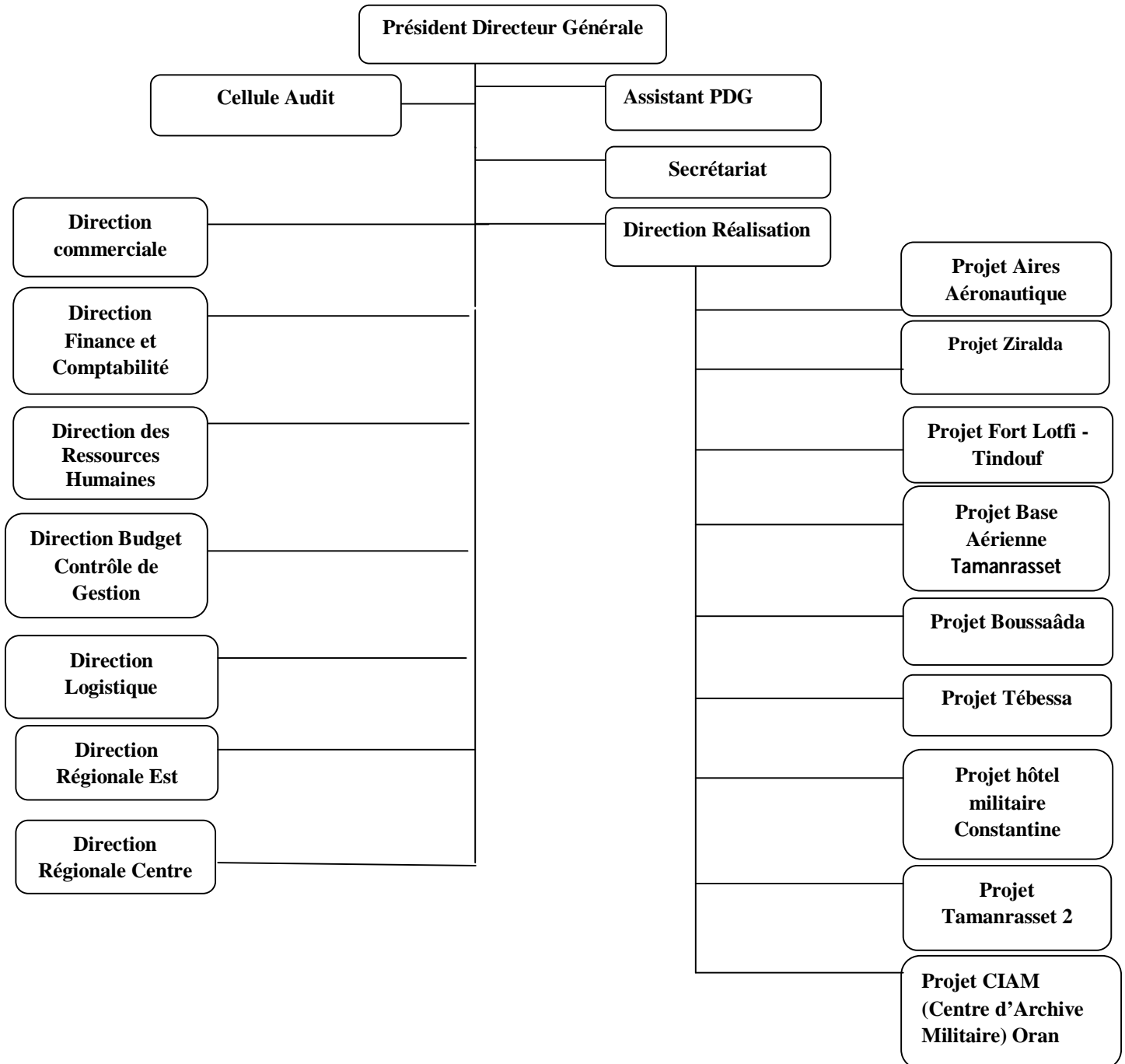
**Tableau III-1 : Quelques données financières de Batimetal réalisation.**

Exercices	Résultats nets	Montants
2010	Bénéfice	227320432 ,88
2011	Bénéfice	253432861,43
2012	Bénéfice	110756963,19
2013	Bénéfice	87711834,14
2014	Déficit	-213664214,77

Source : document interne de l'entreprise.

**3-1-5-l’organigramme de BATIMETAL réalisation**

**Figure III-1 : l’organigramme de BATIMETAL réalisation**



**Source :** Document interne de Batimetal Réalisation

### **3-1-6-Descriptions des taches**

- Elaborer le Plan annuel de l'audit ;
- Participer aux différentes phases de la mission d'audit ainsi qu'aux réunions d'ouvertures et de clôtures des missions ;
- Evaluer l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ;
- S'assurer la bonne application des procédures, instructions et dispositions légales et réglementaires ;
- Rendre compte des résultats de la mission et participer à la rédaction du rapport d'audit ;
- Suivre les actions de progrès (suivi des recommandations).

### **3-2-Etude de cas : le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise**

Afin d'appréhender le rôle que joue l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, nous avons opté pour une étude descriptive sous forme d'un questionnaire, pour la réalisation de ce dernier nous allons essayer de présenter la méthodologie de l'étude de cas, où nous présenterons les outils et la population de l'étude ainsi les limites qu'on a trouvé tous au long de cette période.

#### **3-2-1-Les outils de l'étude**

Le questionnaire a été préparé sur le sujet « le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algériennes. », il est considéré comme étant un outil de collecte des données et d'information.

Le questionnaire se compose en deux parties principales.

#### **Partie 1 :**

Elle porte sur des questions générale qui sont ;

L'âge, sexe, type d'entreprise, secteur d'activité, niveau scolaire, spécialité, la fonction, le diplôme professionnelle, le nombre de stage et formation sur l'audit ainsi l'ancienneté.

### Partie 2 :

Cette partie est composée en quatre axes principaux, afin de répondre aux hypothèses de notre recherche.

**Axe 01** : la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne. Il se compose de (05) questions qui tournent autour de la relation liée la fonction de l'audit interne et le contrôle interne. Ces questions comprennent l'importance de cet outil dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système du contrôle interne.

**Axe 02** : l'audit interne joue un rôle important au sein de l'entreprise à travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion de risques et l'asymétrie d'information. Cet axe comprend (11) questions ; soulignent le rôle que joue l'audit interne au sein des entreprises algériennes , et cela a travers l'évaluation des risques, et la réduction de l'asymétrie d'information et la valeur que fournit l'audit interne aux parties prenantes, afin de parvenir à une gouvernance efficace.

**Axe 03** : la gouvernance d'entreprise est appliquée au sein des entreprises Algériennes .cet axe comprend trois question, en vue d'aboutir à l'application de la gouvernance chez les entreprises algériennes à travers l'utilisation des documents relatifs a cette dernière, et l'existence de comité d'audit ainsi le rattachement de la fonction d'audit aux organes de gouvernance.

**Axe 04** : l'existence d'une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance au sein d'entreprise algérienne. Le dernier axe contient (04) question ; qui tourne autour de la relation liée l'audit interne à la gouvernance d'entreprise, et cela, à travers l'opinion des auditeurs interne et le domaine de comptabilité.

Nous avons utilisé l'échelle Lickert en vue de mesurer les réponses, cette échelle est considérée comme l'un des plus fréquents usages ou il demande au répondant de préciser le degré de son approbation ou de son désapprobation sur des choix déterminés.

Tableau III- 2 : le degré de l'échelle Lickert.

Réponse	Tout à fait D'accord	D'accord	Neutre	Désaccord	Fortement désaccord
Degree	5	4	3	2	1

Source : élaborer par l'étudiant.

### 3-2-2-La population de l'étude et le test de l'échantillon

La population se compose de l'entreprise publique, privés.

L'échantillon de l'étude comprenait 100 interrogateurs, sélectionnés de façon aléatoire.

Beaucoup de difficultés qui ont été représentées lors de notre étude, qui sont comme suit ;

- Des difficultés à trouver des entreprises appliquent la fonction d'audit interne ;
- Des difficultés à contacter des spécialistes en audit interne ;
- Des difficultés à trouver des entreprises ayant de riche connaissance en matière d'audit interne et gouvernance d'entreprise.

### 3-2-3-Les limites de l'étude de cas

Les limites de cette étude sont les suivantes ;

- **Les limites temporelles** : le contenu et les résultats de notre étude sont conditionné par la période temporelle pendant laquelle elle a été réalisée, cette période s'est entendue de 25 mars au 10 mai.
- **Les limites spatiales** : cette étude a été effectuée en Algérie, elle se comportait en différents wilayas à travers le territoire national ; y compris Médéa, Mascara, Alger, Oran, Tlemcen et Blida.
- **Les limites humaines** : cette étude est basée sur les réponses et les opinions des spécialistes dans le domaine d'audit interne.
- **Les limites objectives** : cette étude a porté toute son attention sur les sujets et les thèmes liés à la question de l'amélioration de gouvernance d'entreprise à travers la fonction d'audit interne.

**3-3-Analysé et interprétation des résultats, et test des hypothèses**

Dans la présente section, nous allons essayer d’interpréter les résultats obtenus de programme SPSS, en vue d’aboutir à la position de l’audit interne dans la gouvernance d’entreprise.

**3-3-1-Test de fiabilité**

Le test de fiabilité vise à mesurer le degré de crédibilité du questionnaire, cela revient à tester les questions qui composent le questionnaire. Donc nous réalisons un test d’alpha cronbach sur tout l’échantillon.

**Tableau III-3 : Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	88	88,0
	Exclus <sup>a</sup>	12	12,0
	Total	100	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d’éléments
,624	37

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

D’après les résultats de tableau, nous constatons que le coefficient Alpha pour tous les 19 items, est égal à 62,4%, c’est-à-dire qu’il est de 1. Cela signifie que le questionnaire est caractérisé par une stabilité selon le coefficient cronbach.

**3-3-2-Analyse et interprétation des axes de l’étude.**

**3-3-2-1-La description statistique de l’échantillon de l’étude :**

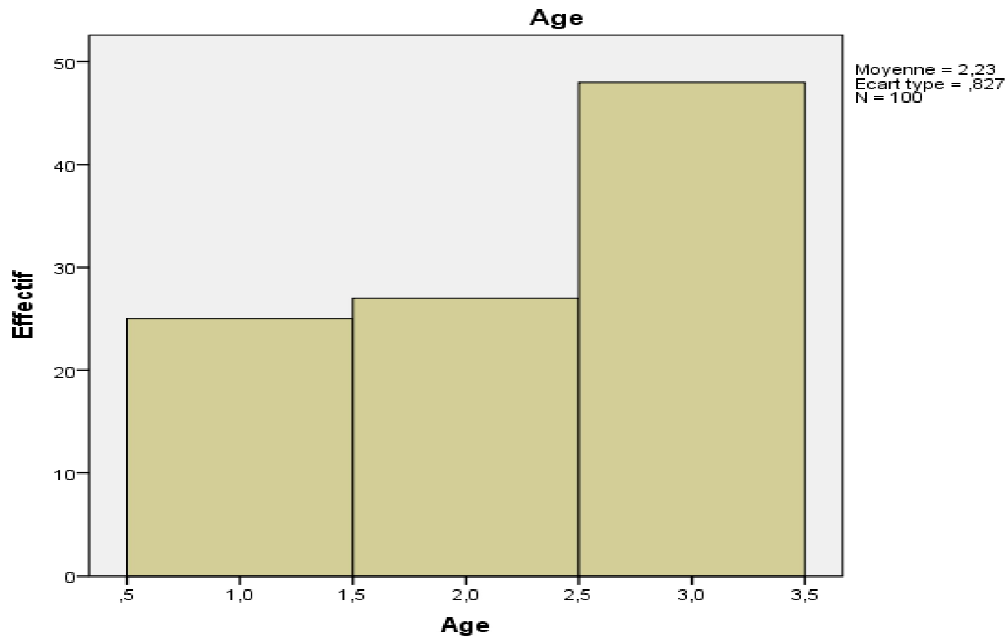
- **La répartition des membres de l’échantillon selon : l’Age**

**Tableau III-4 : la répartition des répondants selon : l’Age**

		Age			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 30 ans	25	25,0	25,0	25,0
	de 30 à 40 ans	27	27,0	27,0	52,0
	plus de 40 ans	48	48,0	48,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-2 :** Histogramme montrant la répartition des répondants selon : l’Age.



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Ce tableau, montre que 25% des membres de l’échantillon ont moins de 30 ans, et 27% des répondants ont entre 30 et 40 ans, tandis que 48% de ces derniers dépassent les 40 ans.

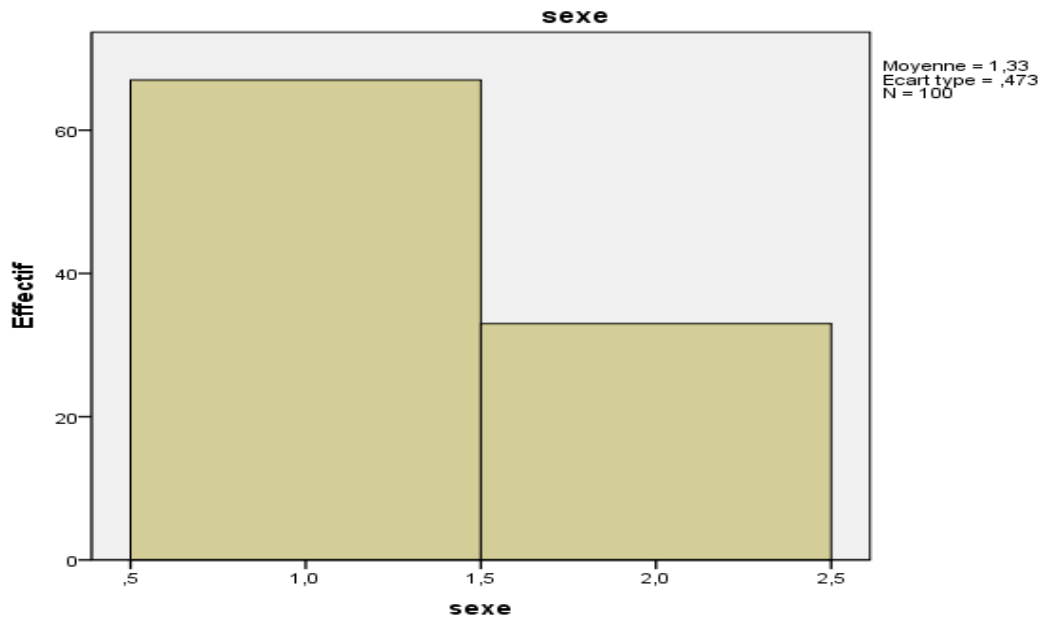
- **La répartition des membres de l’échantillon selon : le sexe**

**Tableau III-5 :** La répartition des membres de l’échantillon selon : le sexe

Sexe					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Homme	67	67,0	67,0	67,0
	Femme	33	33,0	33,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-3 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le sexe.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

À travers ce tableau, on remarque que 67% des répondants sont des hommes, tandis que 33% sont des femmes. La raison de ceci est dû à la nature de la profession, ainsi que la culture des femmes Algérienne qui évitent ce genre de profession pour la fatigue fréquente et naviguer.

- La répartition des membres de l’échantillon selon : le type d’entreprise.

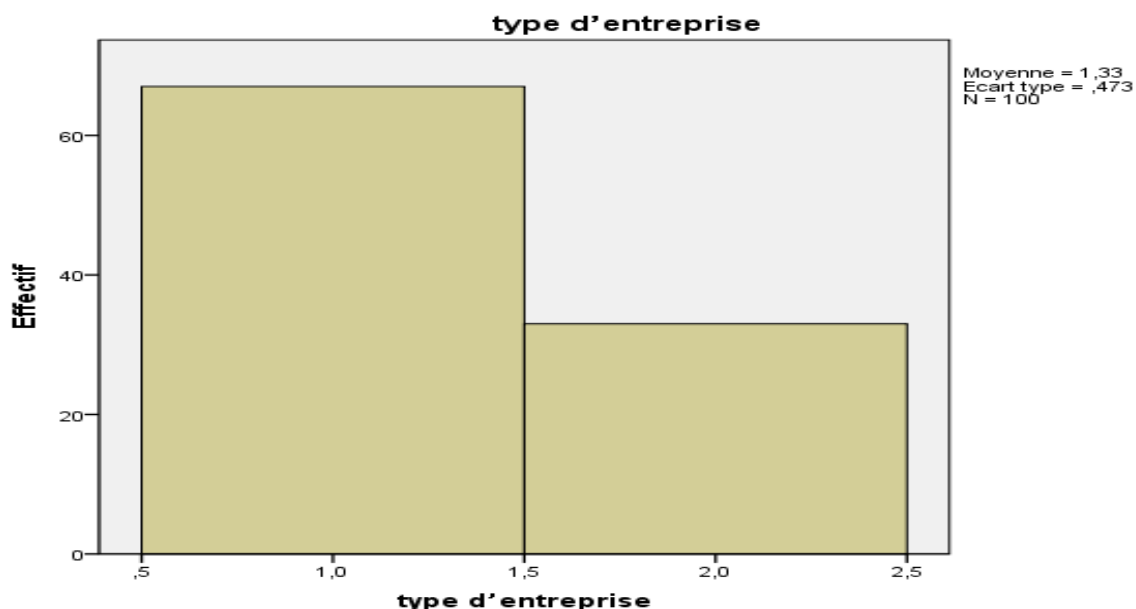
Tableau III-6 : La répartition des membres de l’échantillon selon : le type d’entreprise.

		type d’entreprise			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Public	67	67,0	67,0	67,0
	Privé	33	33,0	33,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.



Figure III-4: Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le type d'entreprise.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau et son graph, montrent que le taux le plus élevé est de 67%, ou le type d'entreprise est public, tandis que le taux d'entreprise privé est de 33%. La raison est claire pour les entreprises publiques qui sont tenus de créer une cellule d'audit interne.

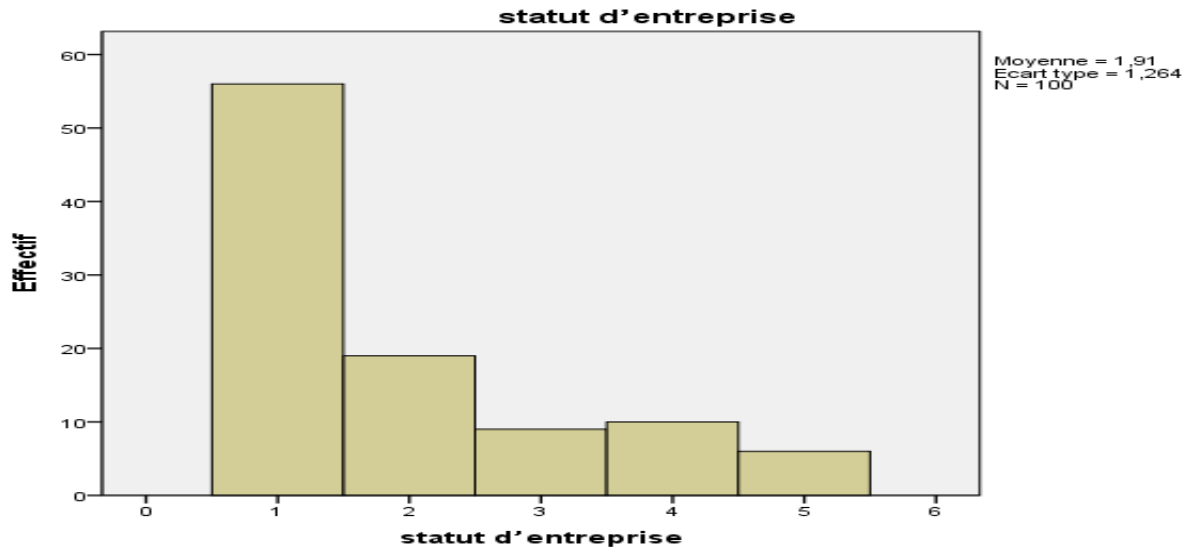
- La répartition des membres de l'échantillon selon : le statut d'entreprise.

Tableau III-7 : La répartition des membres de l'échantillon selon : le statut d'entreprise.

		statut d'entreprise			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	SPA	56	56,0	56,0	56,0
	SARL	19	19,0	19,0	75,0
	EURL	9	9,0	9,0	84,0
	SNC	10	10,0	10,0	94,0
	EPIC	6	6,0	6,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-5 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le statut d’entreprise.**



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau ci-dessus montre que 56% des entreprises représentent des sociétés par action, Alors que 19% sont des sociétés à responsabilité limité. Ceci indique que l’adoption d’une culture de l’audit interne en Algérie liée à la taille de l’entreprise.

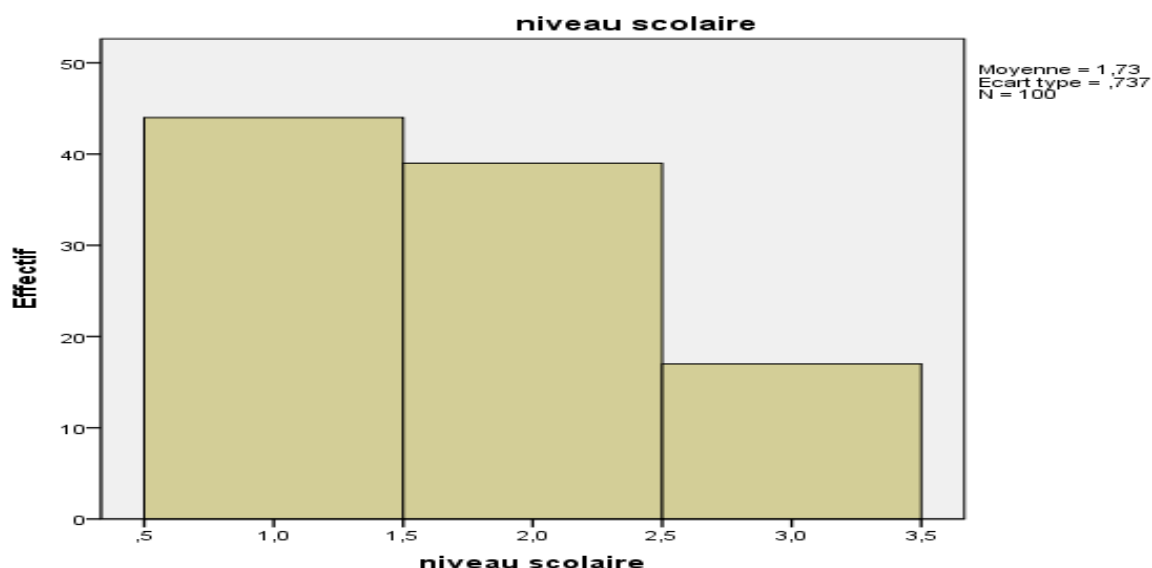
- **La répartition des membres de l’échantillon selon : le niveau scolaire.**

**Tableau III-8 : La répartition des membres de l’échantillon selon : le niveau scolaire.**

niveau scolaire					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	LICENCE	44	44,0	44,0	44,0
	MAGISTERE/MASTER	39	39,0	39,0	83,0
	DOCTORAT	17	17,0	17,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-6 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le niveau scolaire.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau, expliquent que 44% des personnes interrogées, ou le niveau scolaire est : la licence. Suivis par les titulaires d'un diplôme de master/ magister de 39%, en parallèle on donne une notation à ce qui ont un doctorat avec un taux de 17%. Ces derniers indiquent l'ensemble des répondant qualifiés académiquement a fin de leur permettre la compréhension des contenus du questionnaire.

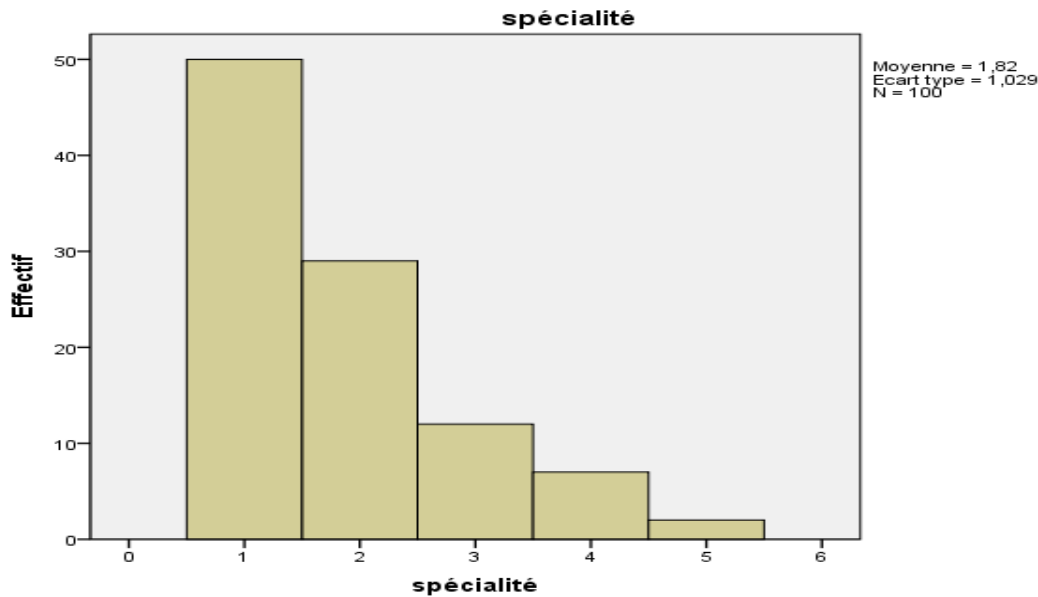
- La répartition de membres de l'échantillon selon : spécialité.

Tableau III-9 : La répartition de membres de l'échantillon selon : spécialité.

		Spécialité			
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	audit et comptabilité	50	50,0	50,0	50,0
	Finance	29	29,0	29,0	79,0
	Economie	12	12,0	12,0	91,0
	Autre	7	7,0	7,0	98,0
	5	2	2,0	2,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-7 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : spécialité.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

On observe que 50% des répondants ayant une spécialité audit et comptabilité, suivi par ce qui ayant la spécialité finance, avec un taux de 29%, ainsi les répondants ayant la spécialité économie atteint un taux de 12%. Tandis que les membres de l'échantillon ayant d'autre spécialité n'ont pas dépassé le 9%.

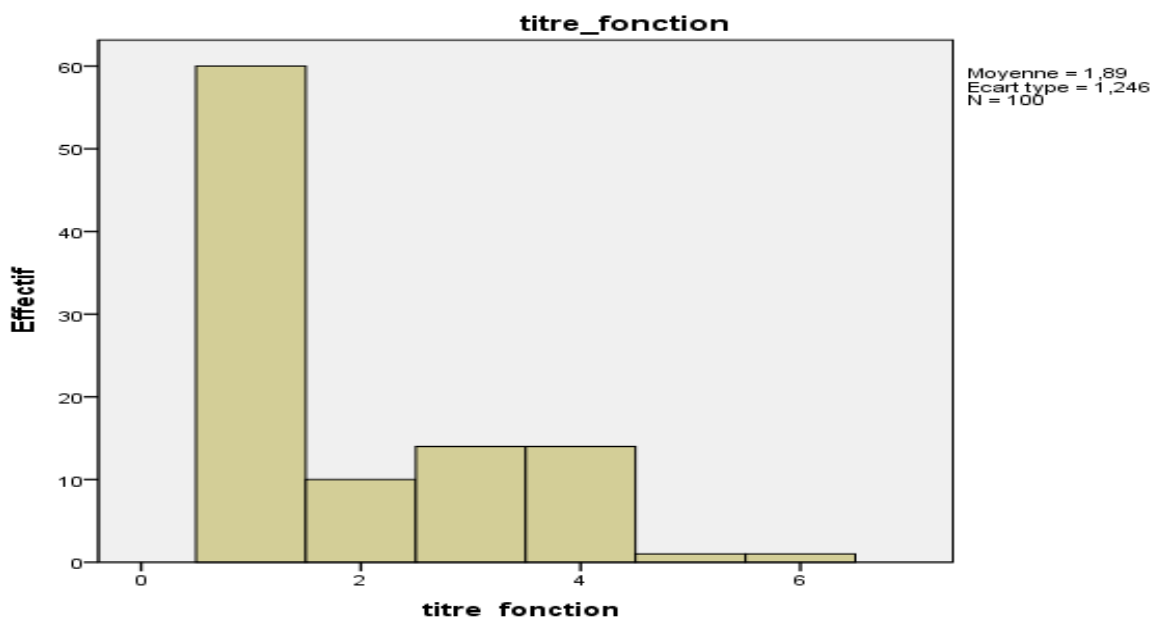
### La répartition des membres de l'échantillon selon : le titre de fonction.

Tableau III-10 : La répartition des membres de l'échantillon selon : le titre de fonction.

Titre de fonction		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	auditeur interne	60	60,0	60,0	60,0
	directeur de mission	10	10,0	10,0	70,0
	directeur de l'audit	14	14,0	14,0	84,0
	poste assimilé	14	14,0	14,0	98,0
	chargé d'étude	1	1,0	1,0	99,0
	chargé de mission	1	1,0	1,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-8 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le titre de fonction.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau ci-dessus, montre que 60% de l’échantillon de l’étude sont des auditeurs internes, suivi par les directeurs d’audit interne qui représentent un taux de 14%, tandis que les directeurs de mission représentent 10%, alors que le pourcentage des postes assimilé est de 14%. Ce qui indique que le questionnaire a réalisé son objectif où les auditeurs internes ont constitués la majorité des répondants.

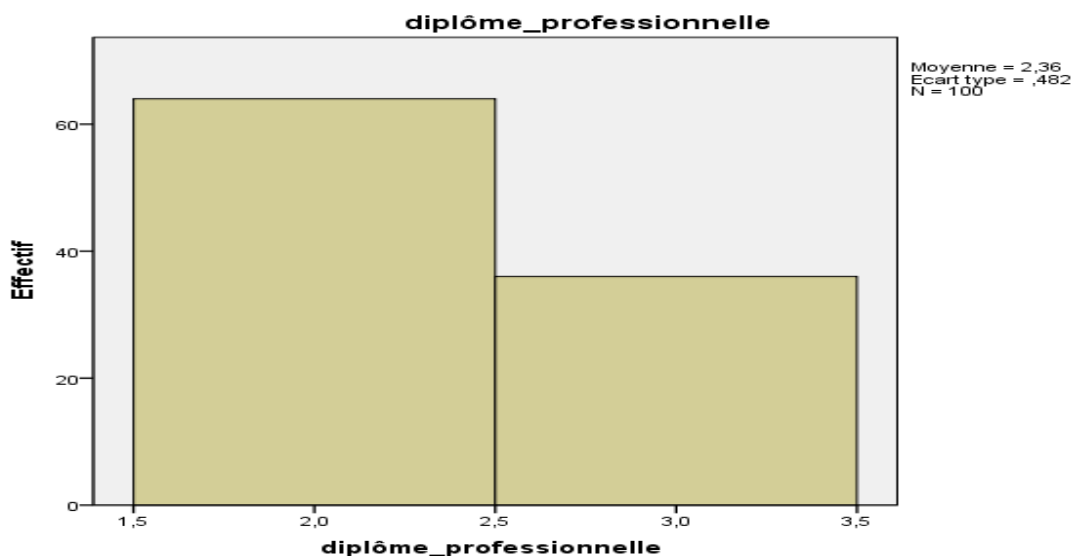
- Répartition des membres de l’échantillon selon : le diplôme professionnelle.

Tableau III-11 : Répartition des membres de l’échantillon selon : le diplôme professionnelle.

diplôme professionnelle					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Autre	64	64,0	64,0	64,0
	DPAI	36	36,0	36,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-9 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le diplôme professionnelle**



**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Ce tableau indique que 64% des membres de l'échantillon ne sont pas titulaires des diplômes certifiés en audit interne, Alors que 36% sont titulaire du diplôme professionnel d'audit interne (DPAI).

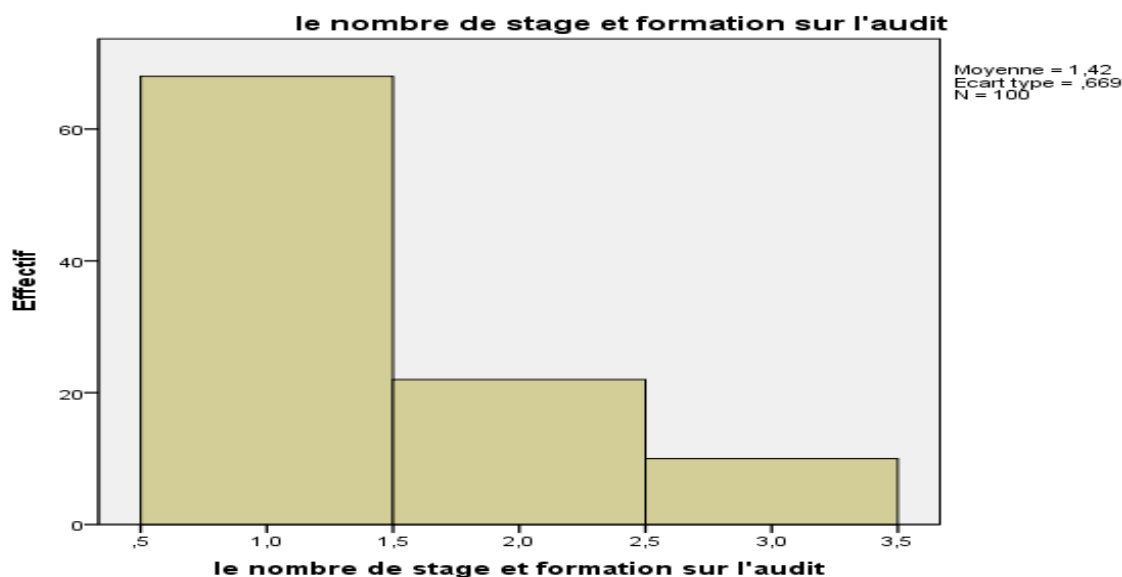
- **La répartition des membres de l'échantillon selon : le nombre de stage et formation sur l'audit.**

**Tableau III-12 : La répartition des membres de l'échantillon selon : le nombre de stage et formation sur l'audit.**

le nombre de stage et formation sur l'audit					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5	68	68,0	68,0	68,0
	entre 5 et 10	22	22,0	22,0	90,0
	plus de 10	10	10,0	10,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-10 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : le nombre de stage et formation sur l'audit.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau III-12 explique que 68% des répondants ont un nombre de stage en matière d'audit interne inférieure à 5, et que 22% représentent un nombre de stage entre 05 et 10, tandis que 10% des répondants dépassent le 10 fois. Ce qui résulte que les personnes interrogées n'ont pas suivi les tendances et les nouvelles fonctions acquises par la fonction d'audit interne.

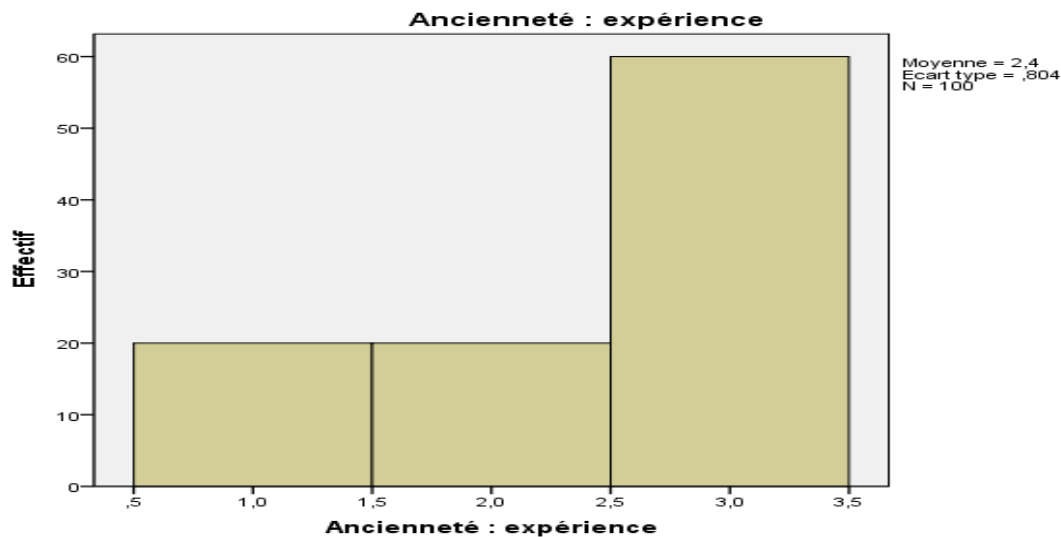
- La répartition des membres de l'échantillon selon : l'ancienneté.

Tableau III-13 : La répartition des membres de l'échantillon selon : l'ancienneté.

Ancienneté : expérience					
		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	moins de 5 ans	20	20,0	20,0	20,0
	de 5 à 10 ans	20	20,0	20,0	40,0
	plus de 10 ans	60	60,0	60,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS .

**Figure III-11 : Histogramme montrant la répartition des répondants selon : l’ancienneté.**



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau explique que 20% des effectifs ont au moins 05 ans d’expérience, les auditeurs ayant entre 05 et 10 ans d’ancienneté représentent 20% également, tandis que ce qui ont dépassent les 10 ans, ont un taux de 60%. Ce qui souligne que ses répondants ont une grande connaissance en matière d’audit interne qui renforcent la fiabilité des résultats du questionnaire.

**3-3-2-2-Analyse et Interprétation des Axes d’étude.**

**Axe 1 :** « La contribution de l’audit interne dans l’amélioration de la Gouvernance d’entreprise à travers l’évaluation de Contrôle interne. »

**Question n°1 :** L’audit interne assure l’existence du contrôle interne de l’entreprise :

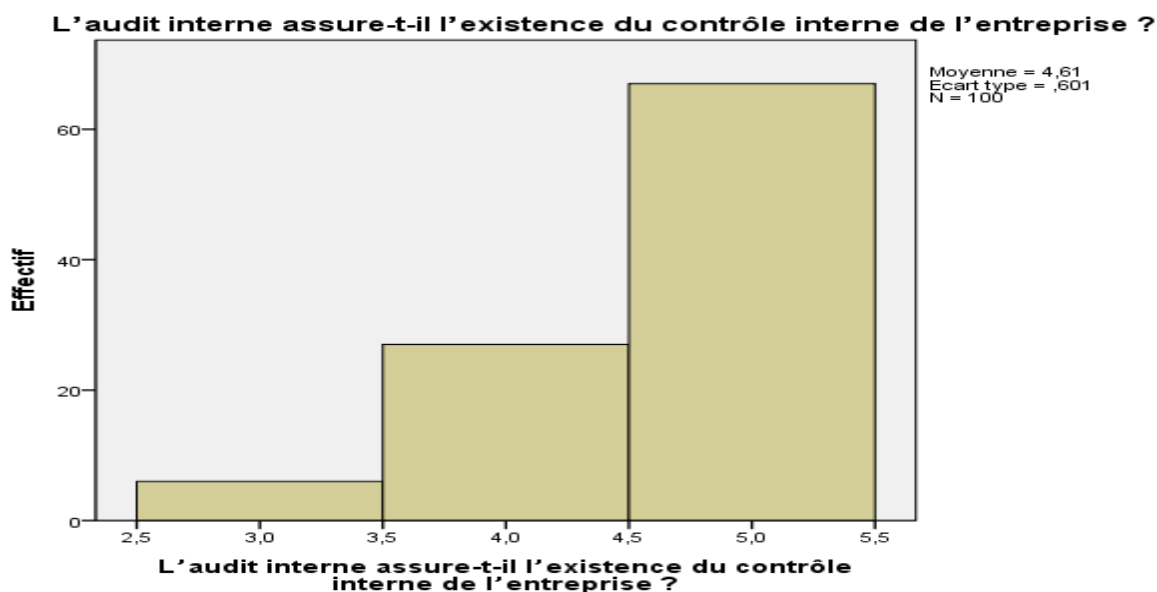
**Tableau III-14: réponses des répondants sur la question n°1.**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Neutre	6	6,0	6,0	6,0
	d’accord	27	27,0	27,0	33,0
	tout à fait d’accord	67	67,0	67,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.



**Figure III-12 : Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°1.**



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Selon le tableau, correspond à la réponse sur la question n°01, 67% de ces derniers ont déclaré tout à fait d’accord que l’audit interne assure l’existence du contrôle interne de l’entreprise, il montre que les auditeurs au sein des entreprises se sont informés sur les nouvelles tache adoptées par la fonction d’audit interne, tandis que 6% des répondants sont neutre.

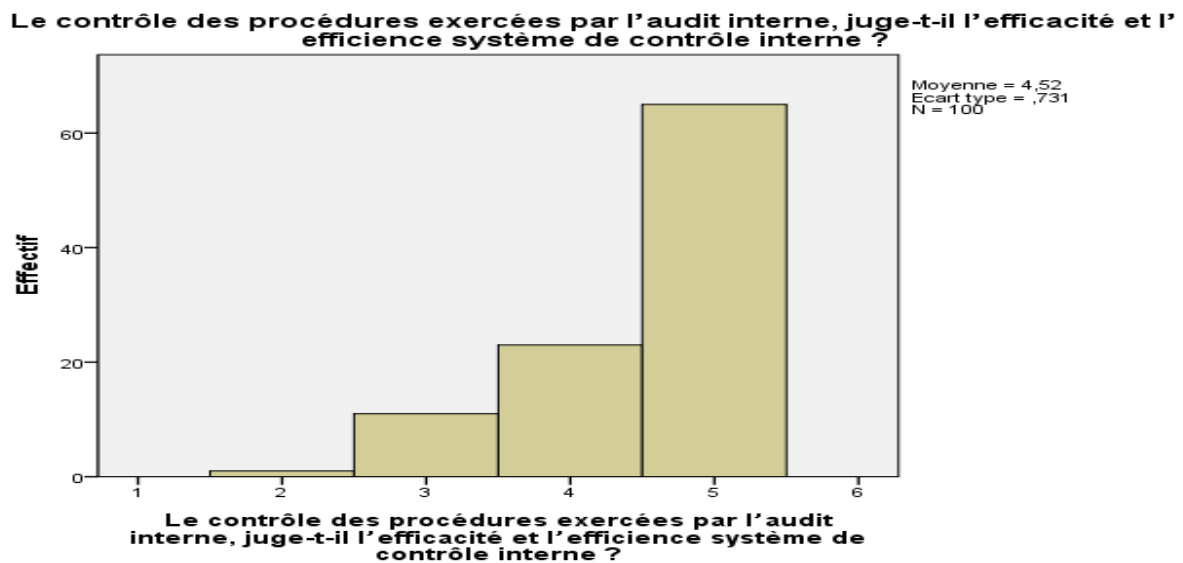
**Question n°02 :** Le contrôle des procédures exercées par l’audit interne, juge-t-il l’efficacité et l’efficience système de contrôle interne :

**Tableau III-15 : réponses des répondants sur la question n°02**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	1	1,0	1,0	1,0
	Neutre	11	11,0	11,0	12,0
	d’accord	23	23,0	23,0	35,0
	tout à fait d’accord	65	65,0	65,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-13: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°02**



**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau ci-dessus, indique un taux de 65% des répondants qui sont tout à fait d'accord, ce pourcentage est expressif, puisque l'évaluation de l'efficacité et de l'efficacité du système de contrôle interne par les auditeurs interne aide à atteindre les objectifs des entreprises, Alor pour ce qui ont répondu neutre représentent 11%.

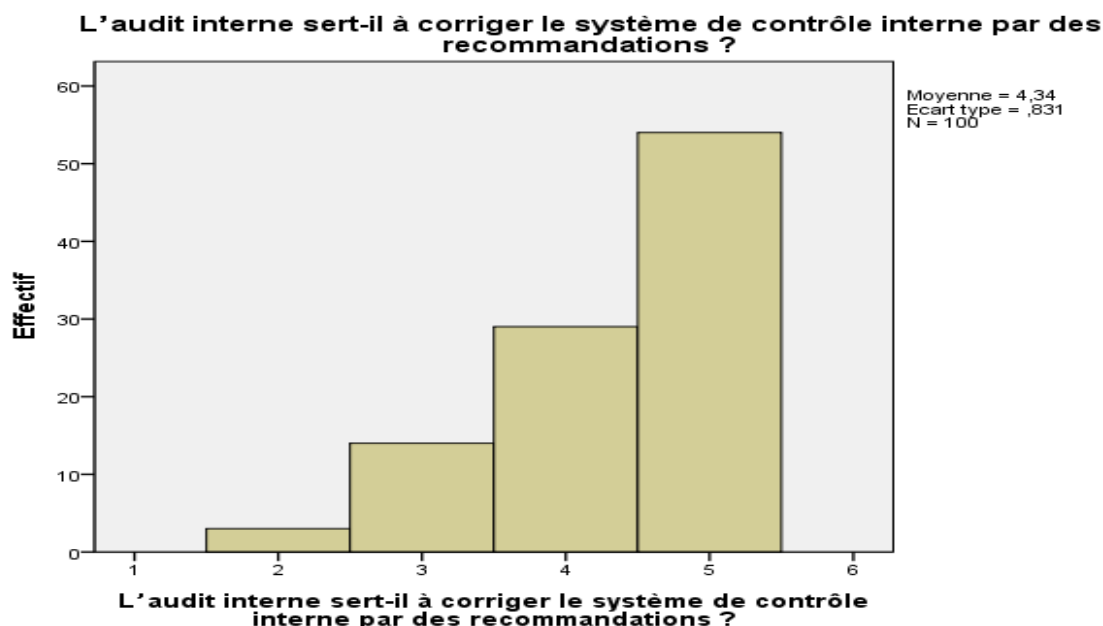
**Question n°03 :** L'audit interne sert-il à corriger le système de contrôle interne par des recommandations.

**Tableau III-16 : réponses des répondants sur la question n°03**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	3	3,0	3,0	3,0
	Neutre	14	14,0	14,0	17,0
	d'accord	29	29,0	29,0	46,0
	tout à fait d'accord	54	54,0	54,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-14: Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°03



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Selon le tableau, un taux de 83% des répondants ont déclaré d’accord et tout a fait d’accord, puisque l’audit interne sert à corriger le système de contrôle interne par des recommandations, dont le pourcentage montre l’importance des recommandations données par l’audit interne. Tandis que 3% représente ceux qui ont répondu désaccord.

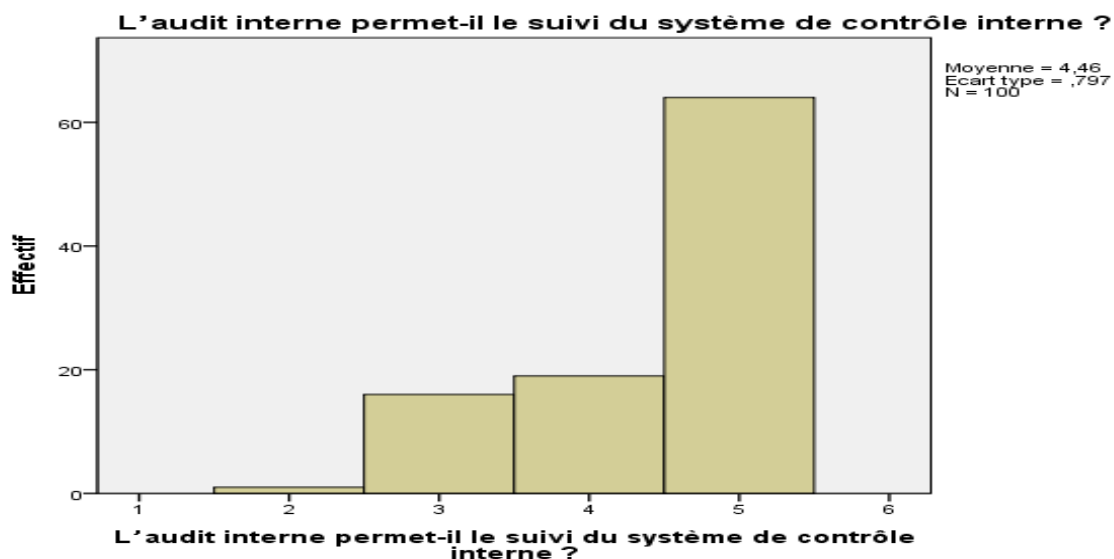
Question n°04 : L’audit interne permet-il le suivi du système de contrôle interne.

Tableau III-17: réponses des répondants sur la question n°04.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	1	1,0	1,0	1,0
	Neutre	16	16,0	16,0	17,0
	d’accord	19	19,0	19,0	36,0
	tout à fait d’accord	64	64,0	64,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-15: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°04



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

A travers ce tableau, nous remarquons que 83% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord que l'audit interne permet le suivi du contrôle interne. D'un point de vue des répondants, le rôle de l'audit interne ne se limite pas seulement à évaluer l'efficacité du contrôle interne, mais d'assurer également la continuité de son fonctionnement. Alors que 16% représente ce qui ont répondu neutre.

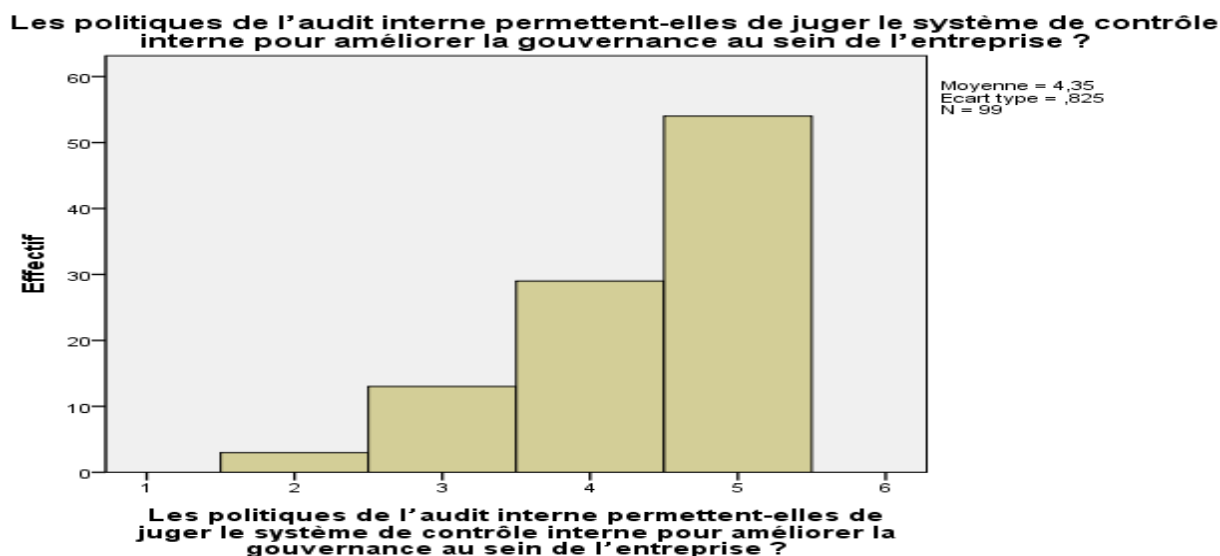
**Question n°05 :** Les politiques de l'audit interne permettent-elles de juger le système de contrôle interne pour améliorer la gouvernance au sein de l'entreprise.

Tableau III-18: réponses des répondants sur la question n°05.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	3	3,0	3,0	3,0
	Neutre	13	13,0	13,1	16,2
	d'accord	29	29,0	29,3	45,5
	tout à fait d'accord	54	54,0	54,5	100,0
	Total	99	99,0	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,0		
Total		100	100,0		

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-16: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°05.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau ci-dessus, indique un taux de 83,8% des répondants ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord, en raison que ces politiques aident à atteindre les objectifs souhaités, tel que la fiabilité des informations financières, la transparence, tandis que 3% de ces derniers observent le contraire, Alor que 13% pour ceux qui répondu neutre.

**Axe 02 :** « L'audit interne joué un rôle important au sein de l'entreprise a travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l'asymétrie d'information. »

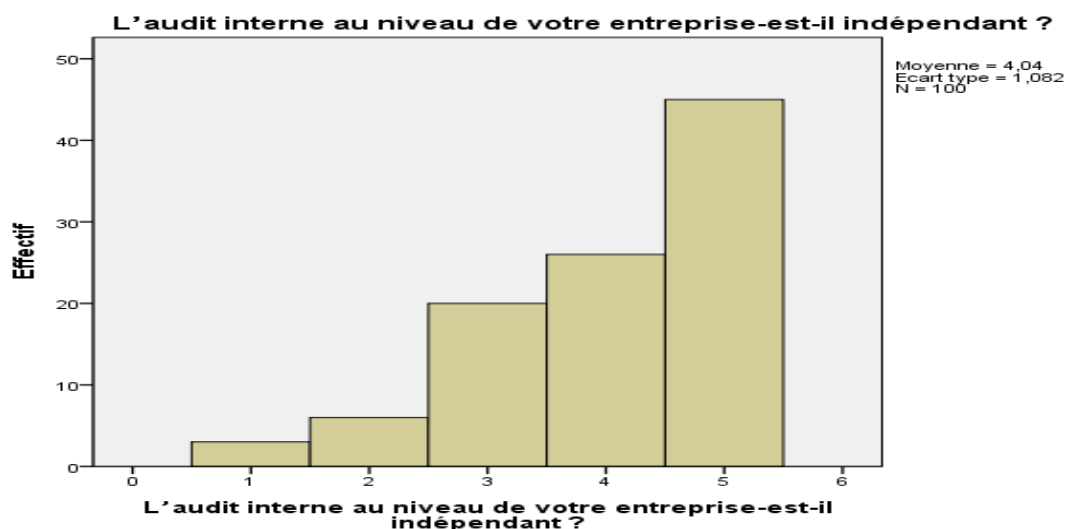
**Question n°06 :** L'audit interne au niveau de votre entreprise-est-il indépendant.

Tableau III-19 : réponses des répondants sur la question n°06.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Fortement Désaccord	3	3,0	3,0	3,0
	Désaccord	6	6,0	6,0	9,0
	Neutre	20	20,0	20,0	29,0
	d'accord	26	26,0	26,0	55,0
	tout à fait d'accord	45	45,0	45,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-17: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°06.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

La figure ci-dessus, montre que 71% des personnes interrogés ont répondu d'accord et tout à fait d'accord, concernant l'indépendance de l'audit interne, cela confirme les normes internationales (norme 1110), Alor qu'un taux de 8% ont répondu désaccord.

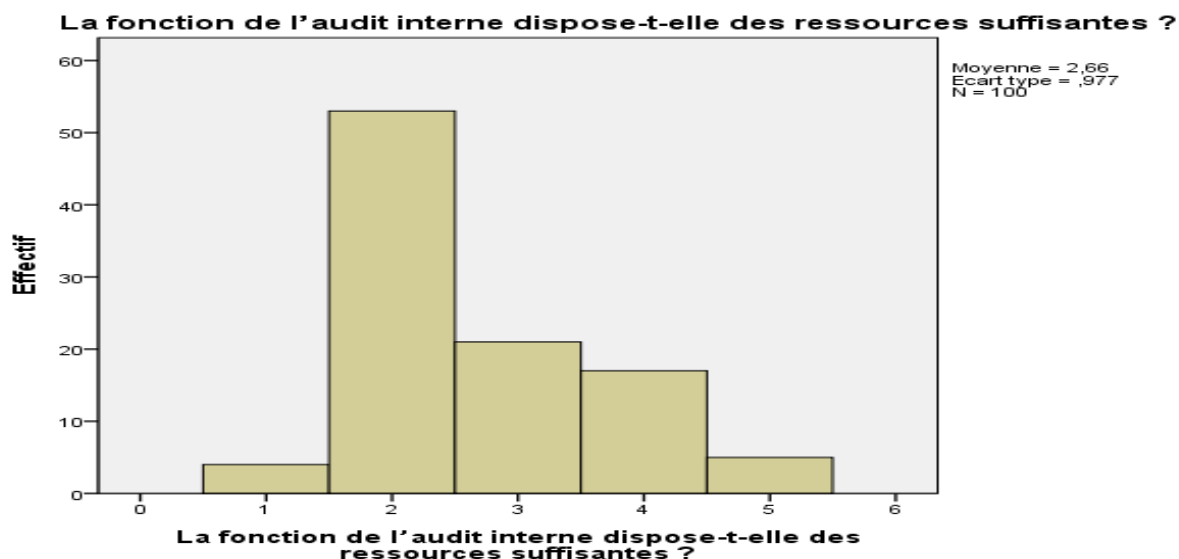
Question n°07 : La fonction de l'audit interne dispose-t-elle des ressources suffisantes.

Tableau III-20 : réponses des répondants sur la question n°07

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Fortement Désaccord	4	4,0	4,0	4,0
	Désaccord	53	53,0	53,0	57,0
	Neutre	21	21,0	21,0	78,0
	d'accord	17	17,0	17,0	95,0
	tout à fait d'accord	5	5,0	5,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-18: Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°07.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

À partir de la représentation graphique ci-dessus, nous observons que 57% des répondants ont déclaré désaccord et fortement désaccord, que l’audit interne au sein des entreprises ne procède pas une partie des ressources suffisantes afin d’exercer son métier, ce qui entrave sa réussite et sa continuité. Tandis qu’un taux de 21% pour la neutralité.

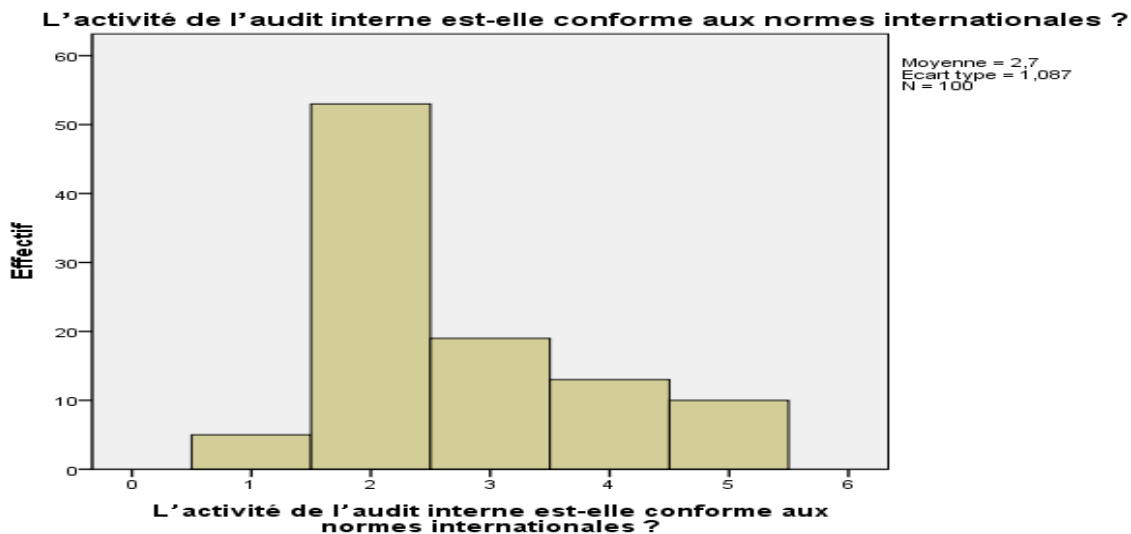
Question n°08 : L’activité de l’audit interne est-elle conforme aux normes internationales.

Tableau III-21 : réponses des répondants sur la question n°08.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Fortement Désaccord	5	5,0	5,0	5,0
	Désaccord	53	53,0	53,0	58,0
	Neutre	19	19,0	19,0	77,0
	d’accord	13	13,0	13,0	90,0
	tout à fait d'accord	10	10,0	10,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-19 : Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°08**



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

À partir de tableau, nous remarquons que 58% des répondants ont déclaré désaccord et fortement désaccord que l’audit interne conforme aux normes internationales, tandis que 19% ont déclaré neutre. Ce qui ne répond pas de l’un des principaux outils qui aident à orienter vers l’amélioration de gouvernance.

**Question n°09 :** L’audit interne permet-il une présentation des informations pour la direction générale afin de l’aider dans ses fonctions et de contrôler le travail de l’entreprise.

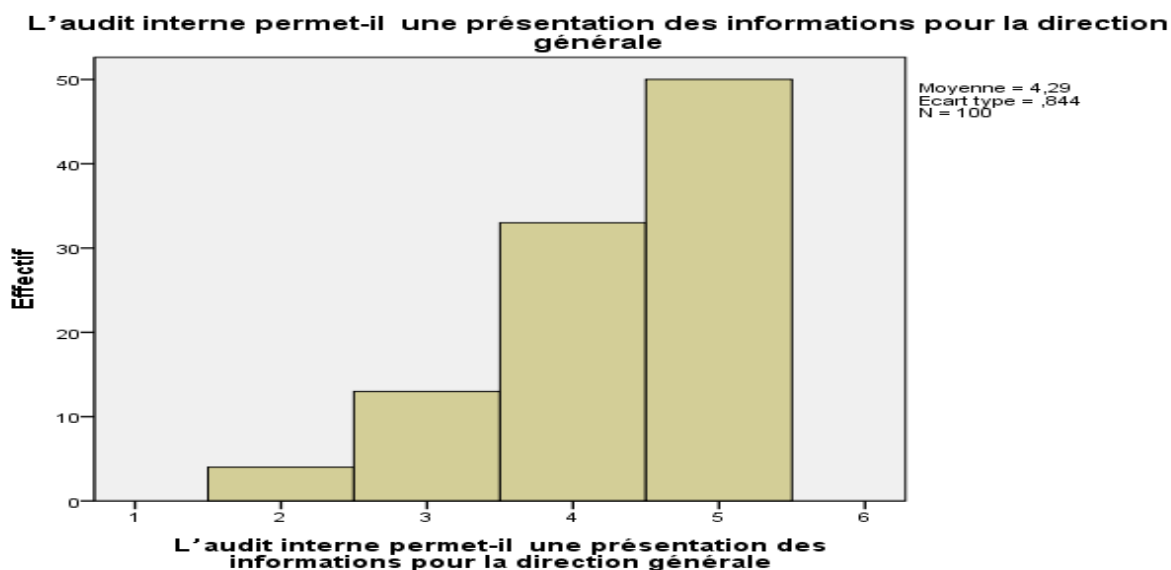
**Tableau III-22: réponses des répondants sur la question n°09**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	4	4,0	4,0	4,0
	Neutre	13	13,0	13,0	17,0
	d’accord	33	33,0	33,0	50,0
	tout à fait d’accord	50	50,0	50,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.



Figure III-20 : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°09.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

La majorité des répondants ont confirmé que l'audit interne permet une présentation des informations pour la direction général afin de l'aider dans ses fonctions et de contrôler le travail de l'entreprise, il affiche le pourcentage le plus élevé 83%, en revanche 4% ont déclaré désaccord.

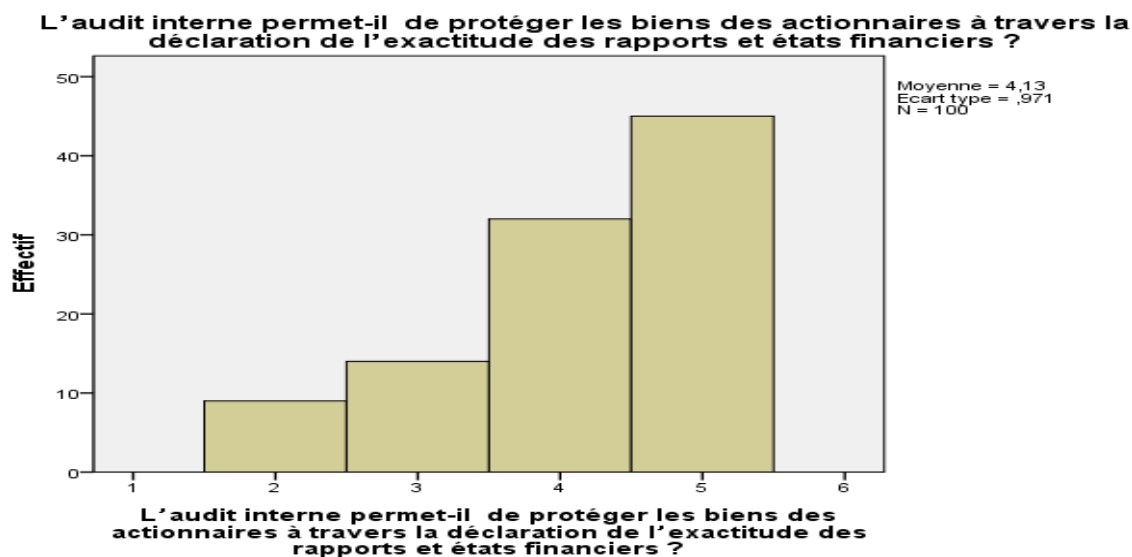
**Question n°10 :** L'audit interne permet-il de protéger les biens des actionnaires à travers la déclaration de l'exactitude des rapports et états financiers.

Tableau III-23: réponses des répondants sur la question n°10.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Désaccord	9	9,0	9,0	9,0
Neutre	14	14,0	14,0	23,0
d'accord	32	32,0	32,0	55,0
tout à fait d'accord	45	45,0	45,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-21: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°10



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Comme il est indiqué dans le tableau, 77% montre que l'audit interne permet de protéger les biens des actionnaires à travers la déclaration des rapports et les états financiers, tandis que 14% ont déclaré neutre.

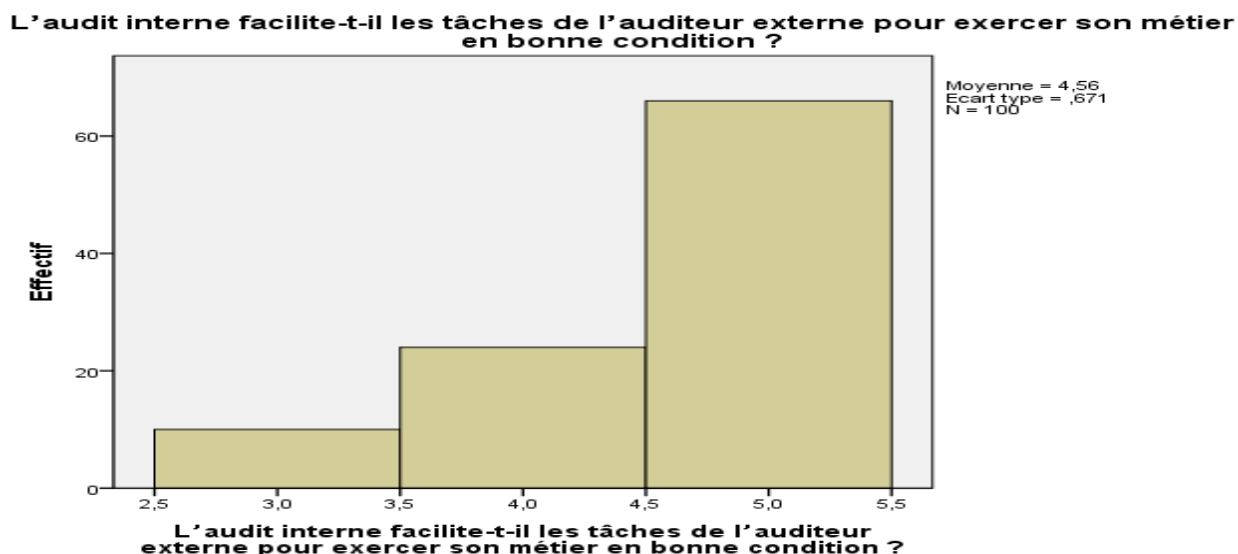
**Question n°11 :** L'audit interne facilite-t-il les tâches de l'auditeur externe pour exercer son métier en bonne condition.

Tableau III-24 : réponses des répondants sur la question n°11.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
Valide	Neutre	10	10,0	10,0
	d'accord	24	24,0	24,0
	tout à fait d'accord	66	66,0	66,0
	Total	100	100,0	100,0

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-22: Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°11.**



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

90% des répondants constatent que l’audit interne facilite les tâches de l’auditeur externe, ce qui assure l’importance des rapports d’audit interne dans la mission de celle de l’audit externe. Tandis que 10% ont déclaré le contraire.

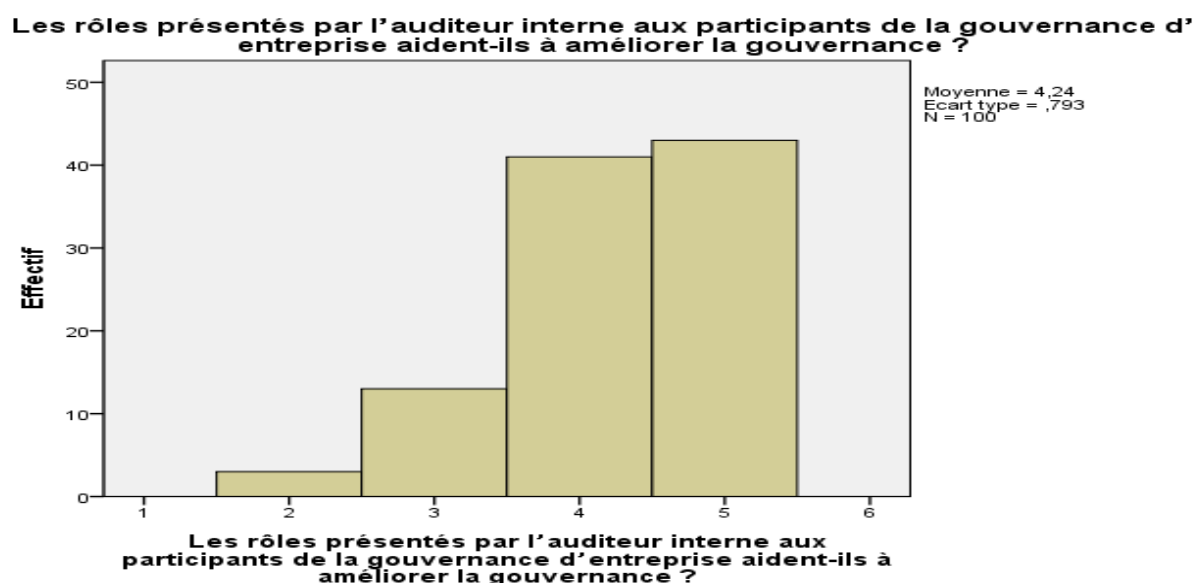
**Question n°12 :** Les rôles présentés par l’auditeur interne aux participants de la gouvernance d’entreprise aident-ils à améliorer la gouvernance.

**Tableau III-25 : réponses des répondants sur la question n°12.**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	3	3,0	3,0	3,0
	Neutre	13	13,0	13,0	16,0
	d’accord	41	41,0	41,0	57,0
	tout à fait d'accord	43	43,0	43,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-23 : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°12.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Un taux de 84% pour ceux qui ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord, que le rôle présentés par l'auditeur aux participants de la gouvernance aide à améliorer cette dernière, puisque l'audit interne est un mécanisme essentiel dans l'assurance de l'efficacité des parties prenantes en vue de réaliser une bonne gouvernance, en revanche 3% ont déclaré le contraire.

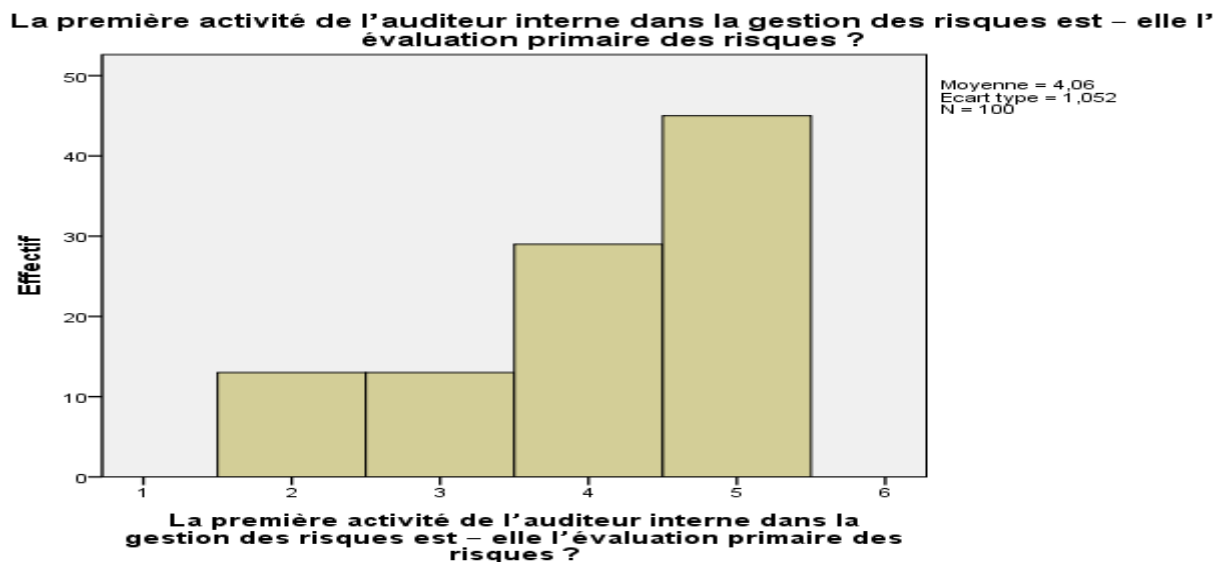
Question n°13 : La première activité de l'auditeur interne dans la gestion des risques est – elle l'évaluation primaire des risques.

Tableau III-26: réponses des répondants sur la question n°13.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Désaccord	13	13,0	13,0	13,0
Neutre	13	13,0	13,0	26,0
d'accord	29	29,0	29,0	55,0
tout à fait d'accord	45	45,0	45,0	100,0
Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-24: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°13.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

La plupart des membres de l'échantillon, ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord, que la première activité de l'audit interne dans la gestion des risques et l'évaluation de ses derniers. Et le taux a atteint le 74%, Alor que 13% des répondants guettent le contraire.

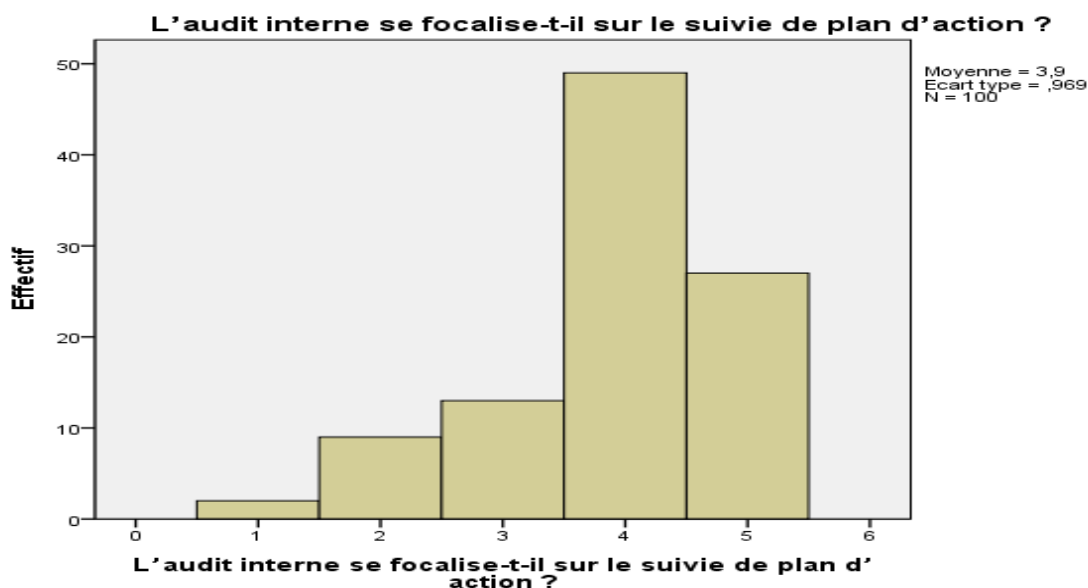
Question n° 14 : L'audit interne se focalise-t-il sur le suivie de plan d'action.

Tableau III-27 : réponses des répondants sur la question n°14.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Fortement Désaccord	2	2,0	2,0	2,0
	Désaccord	9	9,0	9,0	11,0
	Neutre	13	13,0	13,0	24,0
	d'accord	49	49,0	49,0	73,0
	tout à fait d'accord	27	27,0	27,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-25: Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question<sup>o</sup>14.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

À travers ce tableau, on observe que 76% des répondants ont déclaré tout à fait d’accord que l’audit interne se focalise sur le suivi de plan d’action, tandis qu’un taux de 11% représente ceux qui ont répondu désaccord et fortement désaccord, le pourcentage de la neutralité a atteint un taux de 13%.

Question n°15 : L’audit interne se base –t-il à limiter les risques à travers une cartographie des risques.

Tableau III-28: réponses des répondants sur la question n°15.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	8	8,0	8,0	8,0
	Neutre	13	13,0	13,0	21,0
	d’accord	37	37,0	37,0	58,0
	tout à fait d'accord	42	42,0	42,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-26: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°15.



**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Selon le tableau ci-dessus, nous constatons qu'un taux de 79% des répondants qui ont déclaré d'accord et tout à fait d'accord, ce qui signifie que cette dernière est considérée comme un outil important pour l'auditeur afin de gérer les risques, cependant ceux qui ont déclaré désaccord représentent 8%, le pourcentage de neutralité a atteint le 13%.

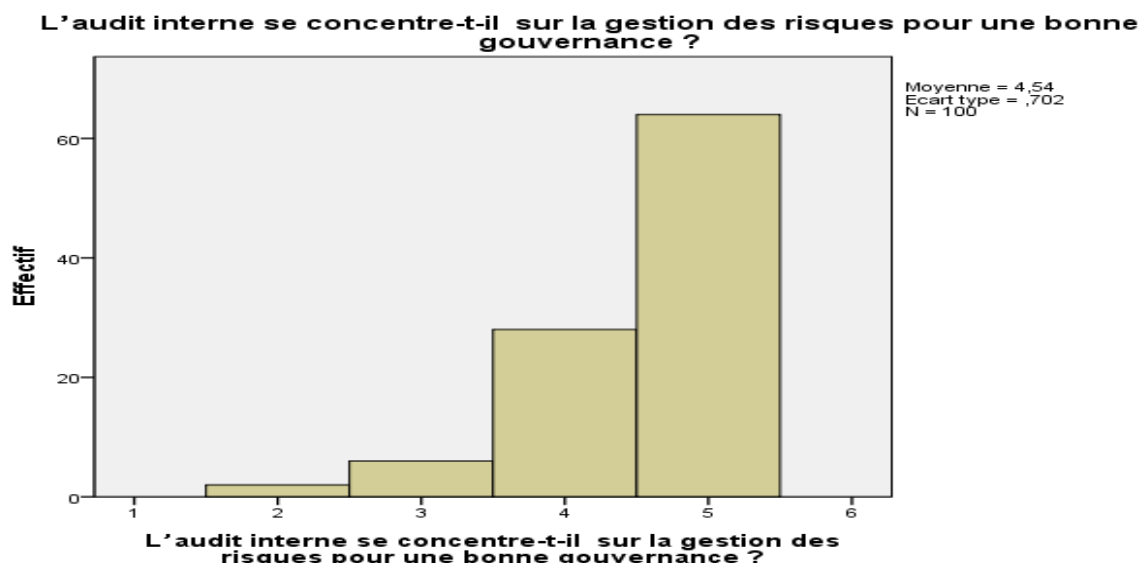
**Question n°16 :** L'audit interne se concentre-t-il sur la gestion des risques pour une bonne gouvernance.

Tableau III-30 : réponses des répondants sur la question n°16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	2	2,0	2,0	2,0
	Neutre	6	6,0	6,0	8,0
	d'accord	28	28,0	28,0	36,0
	tout à fait d'accord	64	64,0	64,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-28: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°16



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Le tableau III-30, indique qu'un taux de 90% des réponses par d'accord et tout a fait d'accord l'a ou l'audit interne se concentre sur la gestion des risques pour assurer une bonne gouvernance. Ce qui laisse supposer qu'aujourd'hui la gestion des risques est devenue un centre de préoccupation de l'audit interne en vue d'aboutir à une bonne gouvernance. Nous soulignons que le pourcentage de désaccord a atteint le 2% tandis qu'un taux de 6% pour la neutralité.

Axe 3 : « la gouvernance d'entreprise est appliquée au sein des entreprises algériennes »

Question n°17 : Les documents relatifs à la gouvernance.

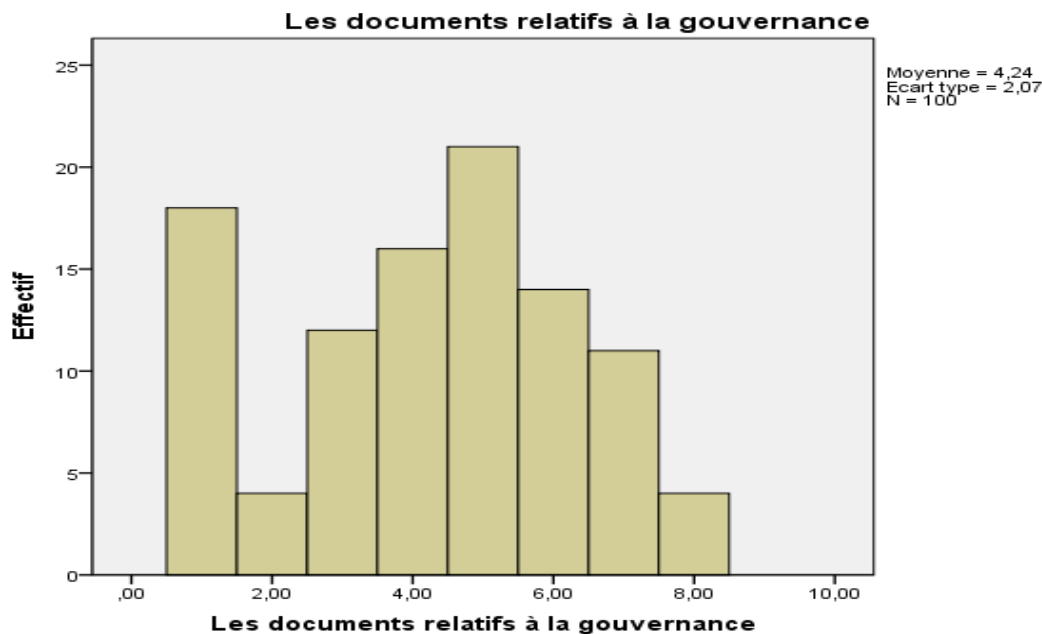
Tableau III-31 : réponses des répondants sur la question n°17.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	18	18,0	18,0	18,0
	2,00	4	4,0	4,0	22,0
	3,00	12	12,0	12,0	34,0
	4,00	16	16,0	16,0	50,0
	5,00	21	21,0	21,0	71,0
	6,00	14	14,0	14,0	85,0
	7,00	11	11,0	11,0	96,0
	8,00	4	4,0	4,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.



Figure III-29 : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°17



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

D'après les résultats ,18% des entreprises n'utilisent qu'un seul document, et 4% de ces derniers utilisent 8 documents, ou la charte d'audit interne et le plan annuel sont les documents les plus utilisés, ainsi le manuel de l'audit interne. On déduit d'après ces résultats, que le manque des autres documents tel que la cartographie des risques de l'audit interne et le plan stratégie explique l'absence de l'application de la gouvernance au sein les entreprises algériennes.

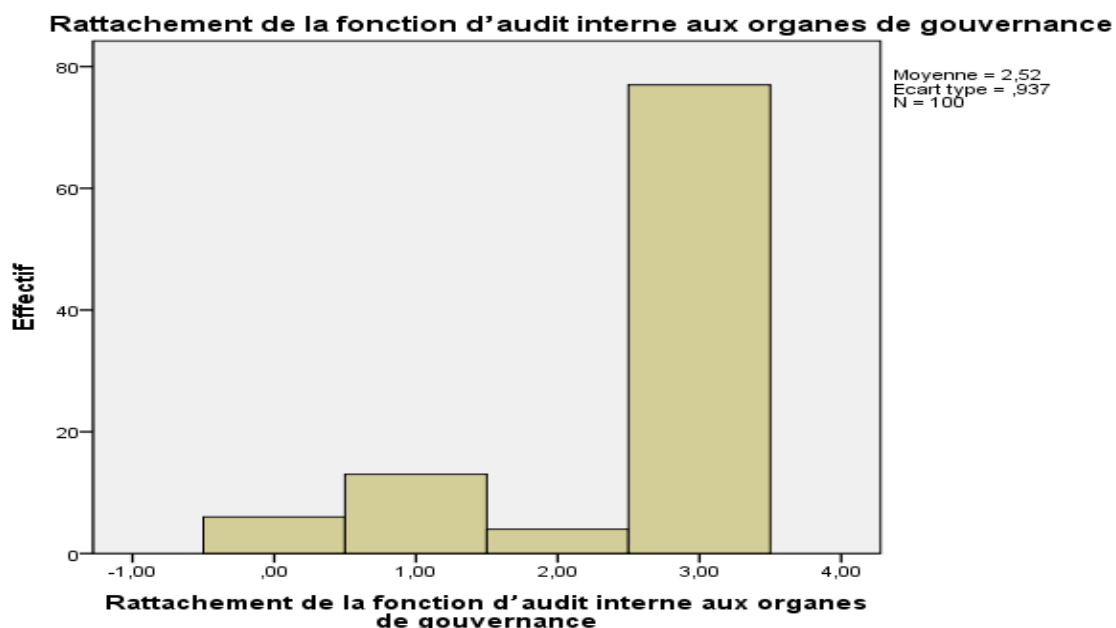
Question n°18 : Rattachement de la fonction d'audit interne aux organes de gouvernance :

Tableau III-32 : réponses des répondants sur la question n°18.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	0	6	6,0	6,0	6,0
	1	13	13,0	13,0	19,0
	2	4	4,0	4,0	23,0
	3	77	77,0	77,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-30: cercle présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°18.



Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

La plupart des membres de l’échantillon, ont confirmé que l’audit interne est rattaché à la direction général, le pourcentage a atteint le 77%, Alor que 13% ont déclaré que la fonction d’audit interne est rattaché au comite d’audit, tandis que 10% pour le reste.

Question n°19 : Les relations avec le comité d’audit.

Tableau III-33 : réponses des répondants sur la question n°19.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	87	87,0	87,0	87,0
	3	12	12,0	12,0	99,0
	4	1	1,0	1,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Figure III-31 : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°19.**



**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

On remarque selon le tableau, qu'un taux de 85% des entreprises algériennes ne disposent pas des comités d'audit. Ceci est un fait très frustrant puisque le comité d'audit est devenu obligatoire dans divers pays comme il est indiqué dans la loi serban oxley, en vue de garantir l'indépendance de l'audit interne et évaluer la fonction de ce dernier.

**Axe 4** « Il existe une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise au sein d'entreprises algériennes »

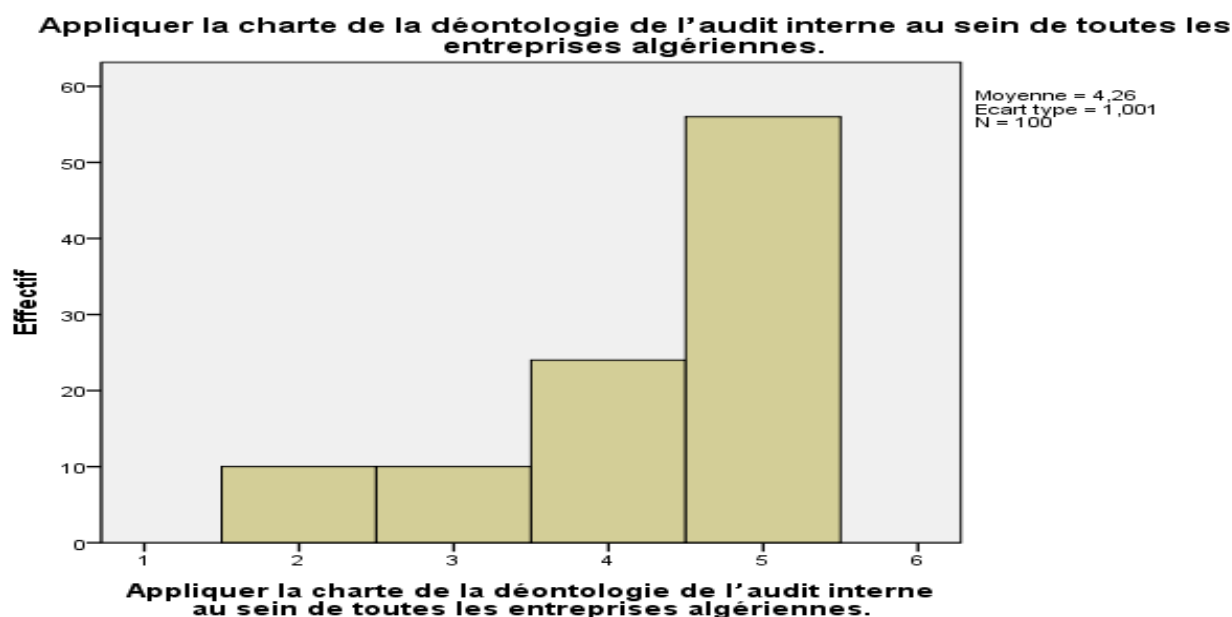
**Question n°20 :** Appliquer la charte de la déontologie de l'audit interne au sein de toutes les entreprises algériennes.

**Tableau III-34 : réponses des répondants sur la question n°20.**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	10	10,0	10,0	10,0
	Neutre	10	10,0	10,0	20,0
	d'accord	24	24,0	24,0	44,0
	tout à fait d'accord	56	56,0	56,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-32: Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°20.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Nous observons dans nos résultats, que 80% des répondants ont déclarés d'accord et tout à fait d'accord pour l'application de la charte de déontologie de l'audit interne, au sein des entreprises algériennes. L'un des éléments les plus importants de la charte de déontologie et l'indépendance de l'auditeur interne, ainsi la confidentialité et l'objectivité.

Question n°21 : La mise en place des normes algériennes pour l'audit interne qui soient compatibles avec les normes internationales.

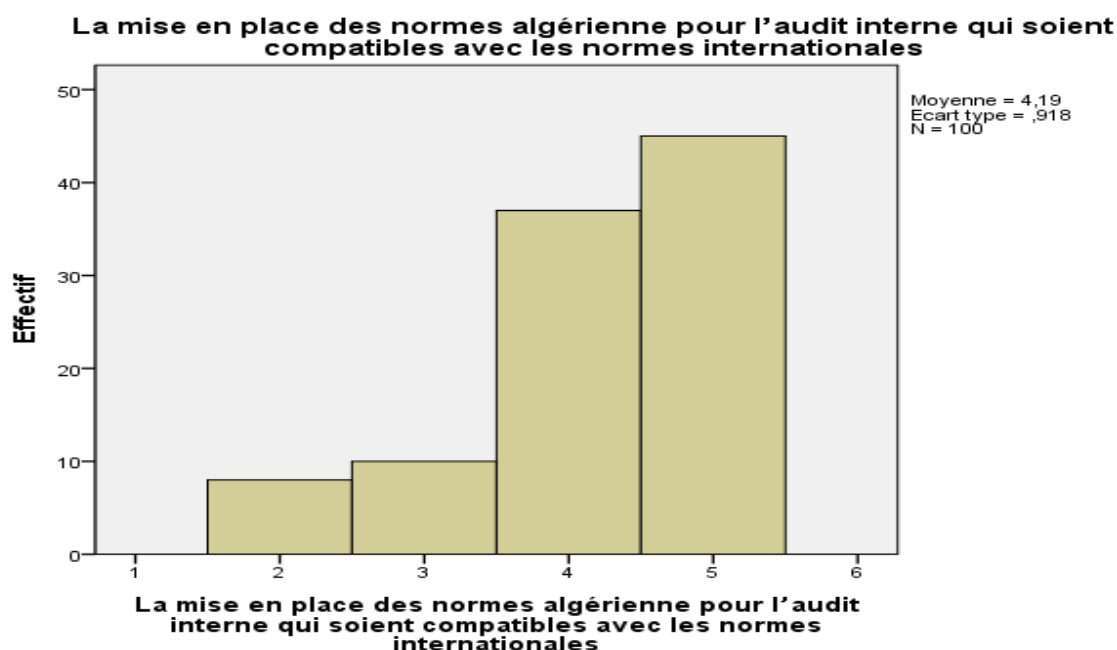
Tableau III-35 : réponses des répondants sur la question n°21.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Désaccord	8	8,0	8,0	8,0
	Neutre	10	10,0	10,0	18,0
	d'accord	37	37,0	37,0	55,0
	tout à fait d'accord	45	45,0	45,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

On constate à travers ce tableau, qu’un taux de 82% des membres de l’échantillon ont répondu d’accord et tout à fait d’accord, que la mise en place des normes algériennes aide à l’application de la gouvernance et à la réalisation des objectifs manquants, le pourcentage pour la neutralité a atteint le 10%.

**Figure III-33 : Histogramme présente le degré d’approbation des répondants sur la question n°21.**



**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

**Question n°22 :** Promulguer des lois strictes pour organiser la profession d’audit interne.

**Tableau III-36 : réponses des répondants sur la question n°22.**

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Fortement Désaccord	1	1,0	1,0	1,0
	Désaccord	3	3,0	3,0	4,0
	Neutre	9	9,0	9,0	13,0
	d’accord	30	30,0	30,0	43,0
	tout à fait d’accord	57	57,0	57,0	100,0
	Total	100	100,0	100,0	

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Figure III-34 : Histogramme présente le degré d'approbation des répondants sur la question n°22.



Source : élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Contrairement à ceux qui ont déclaré désaccord (3%), et qui ont déclaré neutre avec un taux de 14%. L'effet que « promulguer des lois stricte pour organiser la profession d'audit interne » a atteint un taux de 83% des répondants par d'accord et tout à fait d'accord. Ce qui confirme l'importance d'élaborer (imposer) des lois, afin de contraindre l'organisation de la profession.

### **3-3-3-Teste des hypothèses :**

Afin de tester les hypothèses, nous avons utilisé le teste « T » pour un échantillon unique.

Si la valeur de « t » calculée est supérieure à la valeur de « t » tableur qui est égale à 1.66, et le niveau de signification est inférieur ou égale à 0.05, , dans ce cas nous acceptons l'hypothèse alternative et on rejette l'hypothèse nulle.

#### **Première hypothèse :**

H0: l'audit interne ne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de contrôle interne.

H1 : l'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de contrôle interne.

**Tableau III-37 : montre les résultats du teste T1 :**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Hypothèse 01	100	4,4580	,52362	,05236

Hypothèse 01	Teste de valeur 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	De la déférence	
					inférieur	supérieur
	85,183	99	,000	4,45800	4,3541	4,5619

**Source :** élaborer par l’étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Selon les résultats obtenus du test (T1), observé dans le tableau ci-dessus , la moyenne des réponses sur les questions du premier axe « la contribution de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance d’entreprise , a travers l’évaluation de contrôle interne », a atteint la valeur 4,4580, ainsi qu’un écart type égale à 0,52362, concernant la valeur T calculé représente 85,138, elle est supérieur à sa valeur tableur qui est de 1,66. à partir de ces résultats nous pouvons confirmer notre hypothèse l’audit interne peut améliorer la gouvernance d’entreprise à travers l’évaluation de contrôle interne. » Et rejeter l’hypothèse nulle.

**Deuxième hypothèse :**

{ H0 : l’audit interne ne peut joue un rôle important au sein de l’entreprise a travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l’asymétrie d’information. }

{ H01 : l’audit interne joue un rôle important au sein de l’entreprise a travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l’asymétrie d’information. }

**Tableau III-38 : montre les résultats du teste T2 :**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Hypothèse 02	100	3,9318	,32800	,03280

Hypothèse 02	Teste de valeur 0					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	De la déférence	
					Inférieur	Supérieur
	119,872	99	,000	3,93182	3,8676	3,9969

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

À travers les résultats cités dans le tableau ci-dessus la moyenne des réponses sur les questions du 2em axe a atteint 3,93182, et un écart type de 0,32800, la valeur de T2 calculé est de 199,872 qui est supérieur à sa valeur tableur. à partir de cette analyse, nous pouvons rejeter l'hypothèse nulle « l'audit interne ne peut joue un rôle important au sein de l'entreprise a travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l'asymétrie d'information. » et accepter l'hypothèse alternative.

**Troisième hypothèse :**

- { H0 : La gouvernance de l'entreprise est appliquée au sein des entreprises algériennes }
- { H01 : La gouvernance de l'entreprise n'est appliquée au sein des entreprises algériennes }

**Tableau III-39 : Tableau statistique.**

N	Valide	100
	Manquante	0
Moyenne		42,26%

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats d'Excel.



Dans cette axe on a essayé de créer une variable sous le nom (doc), plus le pourcentage est proche de 100% plus l'entreprise applique la gouvernance. Et d'après les résultats de tableau, la moyenne est atteinte 42,26%, ce qui nous entraîne d'accepter l'hypothèse nulle « La gouvernance n'occupe pas une place important au sein des entreprises algérienne. », puisque la moyenne de cette axe est faible, et de rejeter l'hypothèse alternative.

### Quatrième hypothèse :

H0 : il n'existe pas une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise au niveau des entreprises algériennes.

H01 : il n'existe une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise au niveau des entreprises algériennes.

**Tableau III-40 : montre les résultats du teste T4**

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Hypothèse 03	100	4,2800	,65086	,06509

Hypothèse 03	Teste de valeur 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	De la déférence	
					inférieur	Supérieur
	65,760	99	,000	4,28000	4,1509	4,4091

**Source :** élaborer par l'étudiant, en fonction des résultats du programme SPSS.

Ce dernier axe comprend 3 items en vue de connaitre la relation de l'audit interne et la gouvernance au sein des entreprises algérienne,

Le tableau ci-dessus, affiche les résultats de (T4) pour le quatrième axe. Après avoir réalisé le test (T4), nous avons obtenu les résultats qui sont mentionnés dans le tableau, ces résultats indique que la moyenne des réponses sur le quatrième axe, a atteint une valeur de 4,28, l'écart type est de 0,65086, et l, 66 valeur de T4 calculé est de 65,670 qui se trouve plus grande que

la valeur du tableur qui est de 1,166. Ce qui nous emmène de rejeter l'hypothèse nulle et d'accepter l'hypothèse alternative.

### Conclusion de cas pratique :

Ce chapitre nous a permis de présenter le rôle que joue l'audit interne pour améliorer la gouvernance d'entreprise, à travers la préparation d'un questionnaire.

- Concernant le premier axe, les répondants sont bien conscients du nouveau rôle que joue l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, et cela par l'évaluation de l'efficacité de système de contrôle interne, à travers sa veille sur la nécessité d'informer le niveau administratif sur n'importe quelle complaisance dans le système de contrôle interne, dans le cas où les complaisances sont énormes, l'auditeur interne doit informer le conseil d'administration et la direction générale. De plus l'auditeur doit prendre des mesures de suivi et d'informer le conseil d'administration de toutes les lacunes qui ont été signalées précédemment et qui n'ont pas été corrigées.
- Les résultats du questionnaire concernant le deuxième axe montrent que l'auditeur interne doit proposer des recommandations pour bien gérer les risques, à travers une cartographie des risques et le suivi du plan d'action, en outre l'audit interne est devenu un moyen efficace pour protéger les intérêts des actionnaires à travers la déclaration de l'exactitude des rapports et états financiers, afin de bien connaître la situation de leur entreprise, ce qui leur assure une satisfaction concernant sa performance.
- Les résultats liés à l'importance de gouvernance, affichent que la plupart des entreprises algériennes ne disposent pas d'un comité d'audit, ce qui est considéré comme un fait frustrant, puisque le comité d'audit est devenu obligatoire, comme il est indiqué dans la loi serban Oxley.
- En ce qui concerne le dernier axe qui indique « l'existence d'une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise au sein des entreprises algériennes », en vue de développer la fonction d'audit interne en Algérie, et contribuer à la mise en œuvre de la gouvernance au sein d'entreprise algérienne, la plupart des membres de l'échantillon, ont approuvés d'appliquer les éléments suivants :

- Appliquer la charte de déontologie, de l'audit interne au sein de toutes les entreprises algériennes ;
- La mise en place des normes algériennes pour l'audit interne qui soient compatibles avec les normes internationales ;
- Promulguer des lois strictes pour organiser la profession d'audit interne ;
- Faire des recommandations sur l'application de la gouvernance en Algérie.

## **Conclusion Générale**

### Conclusion Générale

Le but de ce travail de recherche était d'étudier le rôle de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Cela nous a conduit à puiser dans une large revue de littérature afin d'appréhender la notion de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise et de déterminer les aspects clés sur lesquels l'audit interne peut intervenir pour garantir un meilleur gouvernement d'entreprise.

Notre recherche comporte trois chapitres. Dans le premier chapitre, nous avons tenté d'enrichir l'aspect théorique de l'audit interne, nous avons essayé en premier lieu de présenter les concepts essentiels de contrôle interne, nous avons parlé par suite sur les fondements théorique de l'audit interne, où nous avons essayé d'aborder ces différentes définitions, son rôle et ses objectifs, de plus les métiers proche de la fonction d'audit interne, la charte d'audit qui définit la position de l'audit interne dans l'organisation, le code de déontologie qui s'appuie sur quatre principes fondamentaux pertinents pour une pratique « éthique » de l'audit interne ( intégrité, objectivité, confidentialité, compétence) , les normes, ainsi l'histoire de ce dernier en Algérie qui était assez peu connu avec une confusion entre « audit » et « contrôle » au sens du terme ce dernier s'est développé avec la création de l'AACIA . Nous avons souligné que les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont devenues un facteur puissant même si elles ne sont pas appliquées partout. En effet l'audit interne n'est pas le seul outil de contrôle pouvant contribuer à créer la valeur ajoutée, la complémentarité de ces missions peut améliorer la performance de l'entreprise et assurer sa compétitive. Pour atteindre les objectifs de l'entreprise, les auditeurs doit exécuter une mission d'audit interne et respecter toutes les étapes de cette dernière.

Les risques ont aussi occupé une partie dans ce chapitre, où nous avons indiqué que l'audit interne détient un rôle majeur dans le processus de management de risque.

En ce qui concerne le chapitre deux. Nous l'avons consacré à une réflexion sur les approches, et les modèles de la gouvernance d'entreprise, après une série des définitions de la gouvernance d'entreprise. Nous avons montré les différents mécanismes de la gouvernance, ceux-ci sont devenus comme un moyen de détection des irrégularités comptable pouvant entrainer à la fraude. Nous avons essayé de présenter les principaux intervenants au sein de la gouvernance d'entreprise, tels que le conseil d'administration, la direction générale, le comité

d'audit, l'audit interne, l'auditeur externe. Les principes de la gouvernance selon L'OCDE sont considérés comme étant une référence à l'échelon international. Nous avons parlé aussi du rattachement de l'audit interne, nous avons indiqué que l'audit est rattaché soit à la direction générale, soit au comité d'audit, ou à une direction opérationnelle, ce qui nous permettons de dire que plus l'audit interne est rattaché au plus haut niveau plus la fonction d'audit interne sera efficace. De plus nous avons cité quelques scandales financiers tels que, le cas d'enron et le cas de worldcom, ainsi le cas de Khalifa au niveau nationale, et la loi serban oxley qui est le résultat de ces scandales financiers en vue de renforcer la gouvernance d'entreprise. À la fin de ce chapitre, nous avons abordé le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise c'est-à-dire de savoir la contribution de ce phénomène dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, nous avons essayé de montrer que cette relation repose sur un certain d'éléments qui construisent les différents domaines d'audit interne (évaluation du contrôle interne, maîtriser les risques, information sur la bonne application des principes de gouvernance). L'audit interne devrait intervenir sur ses éléments afin qu'il puisse assurer une bonne gouvernance d'entreprise.

À travers ce chapitre, on a constaté que l'audit interne joue un rôle essentiel dans L'évaluation de système de contrôle interne. Il vise non seulement à évaluer l'efficacité de contrôle Interne, mais aussi la vérification de son existence. L'audit interne est aujourd'hui un outil principal dans la gestion des risques. À ce stade, nous avons essayé de présenter le rôle que joue ce dernier dans le processus de management des risques de l'entreprise, Le rôle de l'audit interne ne doit pas se limiter aux procédures comptables, l'audit interne intervient dans tous les domaines de l'entreprise et précisément la gestion des risques. Nous avons constaté que l'audit interne, peut réduire l'asymétrie d'information afin d'assurer les intérêts des actionnaires. L'existence d'un comité d'audit peut renforcer le rôle de l'audit interne en lui assurant la qualité et la fiabilité de ces informations fournit aux dirigeants, et ce dans le but de protéger les intérêts de ces derniers.

Dans le dernier chapitre, nous avons consacré la première section à l'entreprise « Batimetal réalisation », dans laquelle nous avons passé notre stage, nous avons essayé de présenter dans ce chapitre, la méthodologie de l'étude de cas, enfin nous avons essayé d'analyser et d'étudier les points de vue des spécialistes en audit interne et comptabilité, Concernant les acteurs qui déterminent le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de gouvernance d'entreprise. C'est pour cela notre population de l'étude s'est composé des

entreprises publiques et privé, où l'échantillon de l'étude comprenant 100 interrogateurs des différentes entreprises algériennes.

À travers cette étude nous avons conclus les résultats suivantes ;

- Nous pouvons constater à travers notre étude, que les entreprises algériennes donnent à la fonction d'audit interne un rôle important dans la gestion de leurs affaires.
- Nous avons constaté que les entreprises publiques sont tenues de créer une cellule d'audit interne.
- La contribution des auditeurs interne à évaluer l'efficacité de système de contrôle interne au sein des entreprises algériennes, et cela à travers les recommandations données par ces derniers.
- La plupart des entreprises algériennes ne sont pas intéressées par l'importance d'obtenir des diplômes professionnels tels que le « DPAI, CIA ».
- La plupart des auditeurs ont déclaré que leur entreprise ne dispose pas des ressources suffisantes afin d'exercer ses métiers.
- Selon les résultats de l'étude, l'audit interne en Algérie n'est pas conforme aux normes internationales.
- La gestion des risques est considérée comme étant l'un des piliers les plus importants de la gouvernance d'entreprise, en faisant rassurer les actionnaires et d'autre parties prenantes que les risques associés aux investissements est bien contrôlés.
- Nous avons constaté que la plupart des entreprises, n'utilisent que la charte d'audit interne et le plan annuel, ainsi le manuel d'audit, tandis que les autres documents sont négligeables, tels que la cartographie des risques, et le plan stratégie d'audit interne.
- L'absence des comités d'audit dans la plupart des entreprises algériennes, ces derniers sont devenus obligatoire, comme il est indiqué dans la loi serban oxley.
- L'existence d'une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance au sein des entreprises algériennes, à travers l'application de certains éléments qui aident à renforcer et améliorer la fonction d'audit interne et la gouvernance d'entreprise.

À travers ces résultats nous pouvant confirmer notre hypothèse globale considérant l'audit interne un outil incontestable dans la gouvernance d'entreprise, or cette dernière n'a été vérifiée que partiellement vu qu'elle était rejetée en matière de l'application de la gouvernance au sein des entreprises algériennes.

À partir des résultats obtenus, nous proposons les recommandations suivantes ;

- La nécessité de renforcer la fonction d'audit interne afin qu'il puisse améliorer la gouvernance au sein des entreprises algériennes.
- La nécessité pour les entreprises de faire des formations professionnelles pour ces auditeurs, afin d'améliorer les compétences des auditeurs internes et rester en contact avec toutes les nouvelles en matière d'audit.
- Maintenir un service d'audit interne qui sache s'adapter et répondre aux besoins courants de l'organisation tout en anticipant les besoins évolutifs.
- L'auditeur doit Apporter des recommandations judicieuses, pertinentes et réalistes
- La nécessité de fournir les ressources suffisantes pour que les auditeurs internes puissent exercer leurs métiers.
- Donner plus d'indépendance aux auditeurs internes, en ce qui concerne leur rattachement hiérarchique afin qu'ils puissent exercer leurs activités avec plus d'efficacité.
- La conformité de l'audit interne aux normes internationales
- Le suivi des évolutions des normes, pour la pratique professionnelle de l'audit interne afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise.
- Obliger les entreprises, d'établir des comités d'audit, afin d'assurer la fiabilité et la sincérité des informations financières fournies aux conseils d'administration.
- La nécessité d'organiser des cours de formation, des séminaires et des conférences, en ce qui concerne le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise.

Tout au long de l'élaboration de ce travail, nous avons rencontré plusieurs difficultés, notamment ;

- Le nombre très réduit des entreprises disposant d'un comité d'audit en son sein, d'où la difficulté d'accéder à ces dernières pour un stage pratique.
- Des difficultés à communiquer avec des spécialistes en audit interne et en gouvernance d'entreprise ;
- Aversion aux questions posées.

Néanmoins, nous espérons avoir participé à la réflexion sur la question de l'apport de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise, nous souhaiterions que d'autres recherches plus poussées viennent enrichir la nôtre et découvrir d'autres facettes sur lesquelles l'audit interne peut intervenir afin de garantir un meilleur gouvernement d'entreprise.



## Bibliographie

### 1) Les ouvrages :

- BERNARD, (Frédéric) et autres : *contrôle interne*, édition Maxima, Paris, 2006.
- BERTIN, (Élisabeth), *Audit Interne*, édition d'organisation, paris, 2007.
- BOURNOIS, (Frank) et autres : *Comités exécutives*, éditions d'Organisation, Paris, 2007.
- CABANE, (Pierre) : *Manuel de gouvernance d'entreprise*, édition EYROLLES, Paris, 2013.
- DEPRET (Marc-Hurbert) : *Gouvernement d'entreprise : enjeux managériaux, comptables et financiers*, édition Boeck Université, paris, 2005.
- G. CHARREAUX A.COURET P.JOFFRE ET ALII « *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise* » Paris, Economica, 1987.
- HAMZAOU, (Mohamed) : *Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne* ; édition Pearson- Village Mondial, France ; 2005.
- KHELASSI, (Réda), *Les application de l'audit interne*, édition Houma, Alger, 2010.
- KOENIG, (Gérard) : *de Nouvelles théories pour Gérer l'Entreprise du XXI<sup>e</sup> siècle*, édition Economica, 1999.
- Laminick H.V, 1979, *histoire de la comptabilité*, pragmons, paris.
- Mikol A., 2000, “ forme d'audit : L'audit interne » encyclopédie de comptabilité, contrôle de Gestion et audit’’, Economica, Paris.
- PARRAT, (Frédéric): *le gouvernement d'entreprise*, édition, MAXIMA, Paris.
- PICHET, (Iric): *Le gouvernement d'entreprise dans les grandes sociétés cotées*, les éditions du siècle, 2009.
- PIERRE MADERS, (Henri) et LUCMASSELIN, (Jean), *contrôle interne des risques*, édition Eyrolles, paris, 2014, p.106.
- PIGE Benoit : *Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisation*, édition economica, Paris, 2008.
- RENARD, (Jacques) : *le contrôle interne*, édition Eyrolles, Paris, 2012.
- RENARD, (Jacques), *Théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 3<sup>e</sup> édition, paris, 2000.

- RENARD (Jacques) 2010, *Théorie et pratique de l'audit interne*. 7<sup>ème</sup> édition, Eyrolles, Paris.
- RENARD, (Jacques) et NUSSBAUMER, (Sophie) : *Audit interne et contrôle de gestion*, édition d'organisation, Paris, 2011.
- ROLAND, (Pérez) : *La gouvernance d'entreprise*, éditions La Découverte, Paris, 2003.
- SCHICK, (Pierre): *Mémento d'audit interne*, édition Dunod, Paris 2007.
- SARDI Antoine, «*Audit et contrôle interne bancaire*», édition AFGES, 1<sup>ère</sup> édition, Paris, 2002.
- WIRTZ, (Peter) : *les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise*, édition la découverte, Paris, 2008.

## 2) Les Articles :

- JENSEN ET W. MECKLING , *Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure* , Journal of Financial Economic, 1976, pp. 305-360.
- Jean-Luc Barberi, « Qui se cache derrière Rafik Khalifa » sur *Lexpress.fr*, 8 novembre 2001
- Jean-Luc Barberi, « Qui se cache derrière Rafik Khalifa » sur *Lexpress.fr*, 8 novembre 2001
- King report on gouvernance for South africa, 2002, (KingReport(2009)), johannesburg, Institute of Directors.
- Life sentence for Algerian Tycoon] *BBC World'*, le 22 mars 2007
- « Londres ordonne l'extradition de l'ex-golden boy Rafik Khalifa vers l'Algérie », sur *France24.com*, 28 avril 2010.
- Renaud Lecadre, Florence Aubenas, José Garçon, Cédric Mathiot, « La face cachée de l'«empire» Khalifa », sur *Liberation.fr*, 30 octobre 2002.
- Williamson O.E., “ Transaction-cost economics : The gouvernance of contractual relations’’, Journal Of Law and Economics, vol.22, octobre 1979a, p.3-61.

## 3) les travaux universitaires :

- AZIKIOU, (Idir): *Gouvernance Des Entreprises*, mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque Alger, 2008.
- BENMANSOUR, (Zouhir): *L'audit Interne Et La Fraude*, mémoire en vue d'obtention du diplôme supérieur des études bancaires, école supérieure de banque, Alger, 2011.

- HAMEL (Abdelmalek), *Le rôle du comité d'audit dans la gouvernance de l'entreprise*, mémoire en vue d'obtention du diplôme de magister, école supérieure de commerce ; Alger ,2008.
- Mlle Anoh, Akouba marina, « le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise », mémoire de fin d'étude, institut supérieur de comptabilité, de banque et de finance 2012.
- ZIANI, (Abdelhak) : *le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise*, thèse de doctorat en sciences économiques, université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014.

#### 4) Rapports et séminaires :

- Hofstetter. K ; Rapport sur la Directive SWX (la bourse de suisse) ainsi que le code suisse de bonne Pratique sont reproduits dans Corporate Governance en Suisse, Publication CEDIDAC, p355.
- IFACI ; « cadre de référence international des pratiques professionnelles d'audit interne » édition 2013.
- IFACI, Lemant.1998, “*La conduite d'une mission d'Audit Interne*”, Dunod, Paris.
- Journée d'études Sonatrach ; « L'audit interne dans le secteur pétrolier » ; animé par Nouridine Khatal, Président AACIA (IIA/Algeria) ; Hôtel Hilton ; Alger ; le 10/01/2005
- Séminaire « s'initier à l'audit » à Sonatrach animé par l'institut IFACI ; 2008.

#### 5) Publications professionnelles :

- Christian PRAT dit HAURET ; Comité d'audit et gouvernance des sociétés cotées ; Université Montesquieu Bordeaux IV ; 2006 ; p07.

#### 6) Les revues :

- Dominique Vicenti « *dresser une cartographie des risques* », revue d'audit.
- Paul Palm « La loi sarbanes oxley\_menace ou opportunité pour les professionnels de la qualité ? », sur Iso management Systems, novembre-décembre 2006.

#### 7) Textes législatives et réglementaires :

- La loi n°88-01 du 12 Janvier 1988 portant lois d'orientation sur les entreprises public et économique(EPE).

#### 8) webographie :

- [www.PWC.com](http://www.PWC.com) (consulté le 01-03-2016 à 17 :53).
- [www.theia.org](http://www.theia.org) (consulté le 02-01-2016 à 15 :22).
- <http://jfbouef.chez-alice.fr/enron.pdf> (consulté le 30-04-2016 à 23 :23)

- [d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/PDF/538491d87db1b.pdf](https://d1n7iqsz6ob2ad.cloudfront.net/document/PDF/538491d87db1b.pdf) ( consulté le 01-05-2016 à 01 :22)
- « <http://www.maghrebemergent.com/actualite/maghrebine/item/33148-abdelmoumene-khelifa-a-ete-remis-aux-autorites-algeriennes-urgent.html> » sur *Maghrebemergent.com* ( consulté le 09-05-2016 à 15 :32).
- <http://news.findlow.com/hdocs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf> (consulté le 14-05-2016 à 18 :02).
- <http://www.essere-associes.com/media/22-07-2010-AMF-Rapport-sur-le-Comite-dAudit.pdf> ( consulté le 19-04-2016 à 12 :15).
- <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf> (Publié en 2001), consulté le 06-03-2016 à 18 :15).
- <http://www.theiia.org/chapters/pubdocs/278/normes.pdf> .(consulté le 25-05-2016 à 16 :32).



**Annexe**

## Annexe A

### Le questionnaire

#### Ecole Supérieure de Commerce

Ce questionnaire sera exploité dans la réalisation d'un travail de recherche intitulé « **le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise** » en vue d'obtention d'un master en comptabilité et finance et contrôle de gestion.

Nous vous remercions d'avance de votre collaboration.

Nous tenons à vous signaler, que toute information mentionné ne sera utilisé que dans le cadre de la recherche, et ne sera ni diffusée ni divulguée.

Nous vous saurions de bien vouloir nous répondre sur les questions ci –après

#### Première partie: Question générales

1. Age : moins de 30 ans  de 30 à 40 ans   
 Plus de 40 ans
2. sexe : homme  femme
3. type d'entreprise : public  privé
4. statut d'entreprise : SPA  SARL   
 EURL  SNC   
 EPIC
6. niveau scolaire : licence  magistère/master   
 Doctorat
7. spécialité :
- Audit et comptabilité  finance   
 Economie  autre

**8. titre de la fonction :**Auditeur interne Directeur de mission Directeur de l'audit interne Poste assimilé **9. diplôme professionnelle :**C.I.A D.P.A.I autre **10 .Le nombre de stage et formation sur l'audit :**Moins de 5 entre 5 et 10 Plus de 10 **11. Ancienneté : expérience :**Moins de 5ans de 5 à 10ans Plus de 10ans **Deuxième partie : audit interne et gouvernance****2-1) La gouvernance d'entreprise est appliqué au sein des entreprises algériennes.****Les documents relatifs à la gouvernance :**Charte d'audit interne Plan annuel d'audit interne Règles de déontologie / code de déontologie Cartographie des risques de l'audit interne 

(visant à déterminer les domaines à auditer)

Manuel de l'audit interne / lignes de conduite Plan stratégique à long terme pour l'organisation Charte du comité d'audit Charte du Conseil / du comité de surveillance Plan d'audit à long terme (plus d'un an)

Code de gouvernement d'entreprise

Stratégie de l'audit interne

Mandat de l'audit interne

**Rattachement de la fonction d'audit interne aux organes de gouvernance :**

Directeur général / Président directeur général /  
Directeur

Comité d'audit ou équivalent

Directeur financier / Directeur financier adjoint

Responsable de la gestion des risques

Responsable des opérations

Autres

**Les relations avec le comité d'audit :**

Existence d'un comité d'audit            oui                        non           

**Si oui ; combien de fois les auditeurs internes sont invités aux réunions du comité**

**d'audit :**

Aucun	<input type="checkbox"/>	1-5réunions	<input type="checkbox"/>
5- 10réunions	<input type="checkbox"/>	11 et plus	<input type="checkbox"/>



<b>2-2) La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la Gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation de Contrôle interne.</b>	<b>tout à fait d'accord</b>	<b>D'accord</b>	<b>neutre</b>	<b>désaccord</b>	<b>Fortement désaccord</b>
-L'audit interne assure-t-il l'existence du contrôle interne de l'entreprise ?					
-Le contrôle des procédures exercées par l'audit interne, juge-t-il l'efficacité et l'efficience système de contrôle interne ?					
L'audit interne sert-il à corriger le système de contrôle interne par des recommandations ?					
L'audit interne permet-il le suivi du système de contrôle interne ?					
-Les politiques de l'audit interne permettent-elles de juger le système de contrôle interne pour améliorer la gouvernance au sein de l'entreprise ?					
<b>2-3) l'audit interne joué un rôle important au sein de l'entreprise a travers la protection des droits des parties prenantes, la gestion des risques et l'asymétrie d'information.</b>					
L'audit interne au niveau de votre entreprise-est-il indépendant ?					
La fonction de l'audit interne dispose-t-elle des ressources suffisantes ?					
L'activité de l'audit interne est-elle conforme aux normes internationales ?					

L'audit interne permet-il une présentation des informations pour la direction générale afin de l'aider dans ses fonctions et de contrôler le travail de l'entreprise ?					
L'audit interne permet-il de protéger les biens des actionnaires à travers la déclaration de l'exactitude des rapports et états financiers ?					
L'audit interne facilite-t-il les tâches de l'auditeur externe pour exercer son métier en bonne condition ?					
Les rôles présentés par l'auditeur interne aux participants de la gouvernance d'entreprise aident-ils à améliorer la gouvernance ?					
La première activité de l'auditeur interne dans la gestion des risques est – elle l'évaluation primaire des risques ?					
L'audit interne se focalise-t-il sur le suivie de plan d'action ?					
L'audit interne se base –t-il à limiter les risques à travers une cartographie des risques ?					
L'audit interne se concentre-t-il sur la gestion des risques pour une bonne gouvernance					
<b>2-4) Il existe une relation positive entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise au sein d'entreprises algérienne ?</b>					

-A votre avis les éléments suivants aideront-ils à l'application de la gouvernance des entreprises en Algérie ?					
-Appliquer la charte de la déontologie de l'audit interne au sein de toutes les entreprises algériennes.					
-La mise en place des normes algérienne pour l'audit interne qui soient compatibles avec les normes internationales.					
-Promulguer des lois strictes pour organiser la profession d'audit interne.					
Si vous connaissez d'autres éléments, veuillez les citer - -					

## Table des matières

Dédicaces

Remerciements

Liste des tableaux

Liste des figures

Liste des annexes

Liste des abréviations

Résumé

Introduction générale .....2

Chapitre 01 : Cadre conceptuel de L'Audit interne ..... 10

1-1-introduction au contrôle interne..... 10

1-1-1-Définition du contrôle interne ..... 10

1-1-2-le rôle du contrôle interne ..... 12

1-1-3-Les objectifs du contrôle interne ..... 13

1-1-4-Les limites du contrôle interne ..... 14

1-2-Les fondements théoriques de l'audit interne..... 15

1-2-1-évolution historique de l'audit et naissance de la fonction d'audit interne ..... 15

1-2-2-Définition de l'audit interne ..... 17

1-2-3-Le rôle de l'audit interne ..... 18

1-2-4-Objectifs de l'audit interne ..... 20

1-2-5-Les métiers proches de l'audit interne ..... 20

1-2-5-1-Audit interne et contrôle de gestion..... 21

1-2-5-2-Audit interne et contrôle interne..... 22

1-2-5-3-L'audit interne et l'audit externe ..... 23

1-2-6-Le cadre de référence des pratiques professionnelles de l'Audit Interne..... 24

1-2-6-1-Le Code de déontologie ..... 24

1-2-6-2-Des normes pour la pratique professionnelle ..... 25

1-2-7-la charte d'audit interne ..... 26

1-2-8-L'audit interne en Algérie ..... 26

1-3-Méthodologie et outils de l'audit interne ..... 28

1-3-1-Déroulement d'une mission d'audit interne ..... 28

1-3-1-1-La phase de préparation :.....	29
1-3-1-2-La phase de réalisation :.....	33
1-3-1-3-La phase de conclusion : .....	36
1-3-2-Les outils d’audit interne .....	38
1-3-2-1-Les outils d’interrogation : .....	39
1-3-2-2-Les outils de description.....	41
Chapitre 2: L’essentiel de la gouvernance d’entreprise.....	43
2-1-Le cadre conceptuel de la gouvernance d’entreprise.....	43
2-1-1-Les origines du concept de gouvernement d’entreprise.....	43
2-1-2-Les principales définitions de la gouvernance d’entreprise .....	45
2-1-3-les principes essentiels de la gouvernance d’entreprise.....	47
2-1-4-Les principaux modèles de la GE.....	48
2-1-4-1-Un modèle orienté marchés : .....	48
2-1-4-2-Un modèle orienté banque :.....	49
2-1-4-3-Un modèle mixte (hybride) : .....	49
2-1-5-Les principales théories de gouvernance d’entreprise .....	49
2-1-5-1-Le courant contractuel de la GE : .....	49
2-1-5-2-Le courant cognitif : .....	53
2-1-6-Les mécanismes de gouvernance d’entreprise .....	54
2-1-6-1-Les mécanismes internes : .....	54
2-1-6-2-Les mécanismes externes : .....	58
2-2-les scandales financiers et le cadre réglementaire.....	60
2-2-1- les scandales financiers .....	60
2-2-1-1-au niveau international : .....	60
2-2-1-2-au niveau national : (le cas Khalifa) :.....	63
2-2-2-le cadre réglementaire .....	65
2-2-2-1-la loi sarbanes Oxley (SOX):.....	66
2-2-2-2-Le contexte français : la loi sur la sécurité financière :.....	67
2-3-La contribution de l’audit interne dans l’amélioration de gouvernance d’entreprise.....	68
2-3-1-L’audit interne et certaines théories de la GE .....	68
2-3-1-1-Audit interne, théorie d’agence et gouvernance d’entreprise :.....	68
2-3-1-2-audit interne, théorie de coûts de transaction et gouvernance d’entreprise :....	69
2-3-2-Le positionnement de la fonction d’audit interne et la GE .....	69

2-3-2-1-Le rattachement à une direction opérationnelle :.....	69
2-3-2-2-Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale : .....	70
2-3-2-3-Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit :.....	70
2-3-3-Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise .....	71
2-3-3-1-information sur la bonne application des principes de gouvernance :.....	72
2-3-3-2-améliorations de la maîtrise de risque :.....	73
2-3-3-3-Evaluation du contrôle interne :.....	75
Chapitre 3 : Étude de la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise .....	78
3-1-Présentation d'entreprise d'accueil.....	78
3-1-1-Historique .....	78
3-1-2-Identification de BATIMETAL réalisation.....	79
3-1-3-les activités de l'entreprise .....	79
3-1-4-Quelques données financières de BATIMETAL réalisation.....	80
3-1-4-1-Résultats des cinq derniers exercices :.....	80
3-1-5-l'organigramme de BATIMETAL réalisation.....	81
3-1-6-Descriptions des taches .....	82
3-2-Etude de cas : le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise.....	82
3-2-1-Les outils de l'étude.....	82
3-2-2-La population de l'étude et le test de l'échantillon.....	84
3-2-3-Les limites de l'étude de cas .....	84
3-3-Analysé et interprétation des résultats, et test des hypothèses.....	85
3-3-1-Test de fiabilité .....	85
3-3-2-Analyse et interprétation des axes de l'étude.....	85
3-3-2-1-La description statistique de l'échantillon de l'étude :.....	85
3-3-2-2-Analyse et Interprétation des Axes d'étude.....	95
3-3-3-Teste des hypothèses :.....	117
Conclusion Générale .....	124
Bibliographie.....	128