

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

ÉCOLE DOCTORALE

EN GESTION DES ENTREPRISES ET COMPTABILITÉ

OPTION : COMPTABILITE- FINANCE

THÈSE présentée par

Salah Eddine NEBBACHE

Pour obtenir le grade de :

Docteur en Sciences Économiques, de Gestion et Sciences Commerciales

LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE
À LA RÉDUCTION DES CONFLITS :
LECTURE THÉORIQUE ET ANALYSE EMPIRIQUE,
CAS DE QUELQUES ENTREPRISES FAMILIALES EN
ALGÉRIE

DIRECTEUR DE RECHERCHE :

M. MOKRANI Abdelkrim, Professeur à l'École Supérieure de Commerce

JURY :

Dr. BOUHADIDA Mohamed	Professeur	ESC-Koléa	Président
Dr. MOKRANI Abdelkrim	Professeur	ESC-Koléa	Directeur de recherche
Dr. BENYAKHLEF Faiza	Professeur	EHEC-Koléa	Examinatrice
Dr. BOUDOUR Nesrine	Professeur	ESGEN-Koléa	Examinatrice
Dr. GUETTOUCHI Nacir	Maitre de conférences-A	EHEC-Koléa	Examinateur
Dr. HAMOUCHE Ouehchia	Maitre de conférences-A	ESC-Koléa	Examinatrice

ANNÉE UNIVERSITAIRE : 2022/2023

ÉCOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE

ÉCOLE DOCTORALE

EN GESTION DES ENTREPRISES ET COMPTABILITÉ

OPTION : COMPTABILITE- FINANCE

THÈSE présentée par

Salah Eddine NEBBACHE

Pour obtenir le grade de :

Docteur en Sciences Économiques, de Gestion et Sciences Commerciales

LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE
À LA RÉDUCTION DES CONFLITS :
LECTURE THÉORIQUE ET ANALYSE EMPIRIQUE,
CAS DE QUELQUES ENTREPRISES FAMILIALES EN
ALGÉRIE

DIRECTEUR DE RECHERCHE :

M. MOKRANI Abdelkrim, Professeur à l'École Supérieure de Commerce

JURY :

Dr. BOUHADIDA Mohamed	Professeur	ESC-Koléa	Président
Dr. MOKRANI Abdelkrim	Professeur	ESC-Koléa	Directeur de recherche
Dr. BENYAKHLEF Faiza	Professeur	EHEC-Koléa	Examinatrice
Dr. BOUDOUR Nestrine	Professeur	ESGEN-Koléa	Examinatrice
Dr. GUETTOUCHI Nacir	Maitre de conférences-A	EHEC-Koléa	Examinateur
Dr. HAMOUCHE Ouehchia	Maitre de conférences-A	ESC-Koléa	Examinatrice

ANNÉE UNIVERSITAIRE : 2022/2023

*À ma mère, À ma sœur
et à tous ceux dont
l'amour, l'affection et
l'amitié m'ont donné
l'aubaine et le courage
d'avancer.*

*"He who receives an idea from me, receives instruction himself without lessening mine; as
he who lights his taper at mine, receives light without darkening me."*
THOMAS JEFFERSON, 3rd U.S. President (1801-1809)

*« Celui qui reçoit une idée de moi reçoit un savoir sans diminuer le mien ; tout comme celui
qui allume sa bougie à la mienne reçoit la lumière sans me plonger dans la pénombre. »*
THOMAS JEFFERSON, Président des Etats-Unis (1801-1809)

REMERCIEMENTS

Je remercie vivement toutes les personnes qui m'ont aidé directement ou indirectement à mener à bien cette recherche.

Je remercie particulièrement mon directeur de recherche M. Abdelkrim MOKRANI, Professeur à l'École Supérieure de Commerce-pôle universitaire-Koléa (ex ESC d'Alger), pour la confiance qu'il m'a accordée, sa patience et pour les encouragements et les orientations qui ont été une contribution précieuse à la finalisation de ma recherche.

Je remercie vivement M. Abdelkader BAAZIZ, Professeur associé à l'université d'Aix-Marseille, pour l'ensemble de ses remarques et de ses critiques constructives qui ont grandement contribué à la réalisation de la partie empirique de ma thèse. Il s'agit aussi d'exprimer ma gratitude envers tous les profs qui m'ont enseigné à l'ESC notamment en École Doctorale pour la qualité d'enseignement prodigué ce qui m'a initié à la recherche.

Je remercie également Naser NEBBACHE, chercheur assistant à l'université du Québec en Outaouais, pour les conseils et l'aide qu'il m'a prodigués.

Je ne saurais oublier les différentes entreprises familiales pour l'intérêt porté à mon sujet de recherche dont il me faut remercier l'intégralité des responsables de l'audit interne, les responsables financiers, et les commissaires aux comptes de m'avoir donné un peu de leur précieux temps et de leur considérable ouverture à l'égard de cette thèse.

Je réserve aussi une pensée particulière et affectueuse à ma famille qui m'a soutenu et supporté tout au long de ce travail, plus particulièrement ma mère et ma sœur pour leur présence, leur amour et de m'avoir armé pour la vie.

Je voudrais remercier également mes collègues notamment Djallal Eddine AMAMRA pour ses précieux conseils, sa perspicacité et sa sagesse. Je tiens à remercier aussi Melissa TEIXEIRA pour ses encouragements qui ne font que booster mes ambitions.

Je voudrais remercier finalement mes amis, que je considère comme une deuxième famille, que ce soit pour leur soutien moral ou matériel. Je remercie plus particulièrement Salem. Z, Abdallah. Z, Abdelghani. Ch, soyez assurés de ma gratitude et de mon amitié.

LISTE DES ABREVIATIONS

AACIA Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens
AFIIA African Federation of Institutes of Internal Auditors
AI Audit Interne
AICPA *American Institute of Certified Public Accountants*
ATAI Association Tunisienne des Auditeurs Internes
CI Contrôle Interne
CIA *Certified Internal Auditor, Certified Internal Auditor*
COSO *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
CRIPP Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles
DPAI Diplôme Professionnel de l'Audit Interne
ECIIA *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*
ERM Entreprise Risk Management
ERP *Entreprise Ressource Planning*
IFACI Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IIA *Institute of Internal Auditors*
IIASB *International Internal Audit Standards Board*
IPC Indice des Prix à la Consommation
IPPF *International Professional Practices Framework*
ISO *The International Organization for Standardization*
JO *Journal Officiel*
MENA *Middle East and North Africa*
PIB Produit Intérieur Brut
PME Petites et Moyennes Entreprises
PV Procès-verbal
QCI Questionnaire de Contrôle Interne
SAS *Statements on Auditing Standards*
SEW *Socioemotional Wealth*
SMQ Système de Management de la Qualité
SPSS *Statistical Package for Social Sciences*
STEP *Successful Transgenerational Entrepreneurship Practices*
UFAI Union Francophone de l'Audit Interne

LISTE DES FIGURES

FIGURE 0.1 : LES THÈMES ET CORPS D'HYPOTHÈSE	6
FIGURE 0.2 : ARCHITECTURE DE LA THÈSE	9
FIGURE 1.1 : LA DIMENSION HISTORIQUE ET CULTURELLE DE L'AUDIT INTERNE	15
FIGURE 1.2 : ÉVOLUTION DE L'AUDIT INTERNE.....	18
FIGURE 1.3 : LA COMMUNAUTÉ INTERNATIONALE DE L'AUDIT INTERNE.....	26
FIGURE 1.4 : LE CADRE DE RÉFÉRENCE INTERNATIONAL DES PRATIQUES PROFESSIONNELLES ..	28
FIGURE 1.5 : PRINCIPES FONDAMENTAUX POUR LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE	29
FIGURE 1.6 : CODE DE DÉONTOLOGIE	30
FIGURE 1.7 : LES NORMES INTERNATIONALES DE L'AUDIT INTERNE	31
FIGURE 1.8 : LA STRUCTURE DES ACTIVITÉS D'ASSURANCE ET DE CONSEIL.....	32
FIGURE 1.9 : MODALITÉS D'APPLICATION DE LA PHASE DE PLANIFICATION	34
FIGURE 1.10 : MODALITÉS D'APPLICATION DE LA PHASE DE RÉALISATION	36
FIGURE 1.11 : MODALITÉS D'APPLICATION DE LA PHASE DE COMMUNICATION.....	37
FIGURE 1.12 : STRUCTURE DU RAPPORT D'AUDIT INTERNE	38
FIGURE 2.1 : APPORTS DES THÉORIES CONTRACTUELLES AU CONCEPT DE LA GOUVERNANCE ..	55
FIGURE 2.2 : CONFIGURATION DE L'ENTREPRISE FAMILIALE SUR TROIS DIMENSIONS	65
FIGURE 2.3 : DILEMME DE L'ENTREPRISE FAMILIALE	70
FIGURE 2.4 : EXEMPLE DE GÉNOGRAMME FAMILIAL ET INTERACTION FAMILLE/ENTREPRISE ..	73
FIGURE 2.5 : LES TROIS NIVEAUX DE CONFLITS SELON HARVEY & EVANS (1994).....	74
FIGURE 2.6 : DIMENSIONS ET STRATÉGIES DE GESTION DES CONFLITS	77
FIGURE 2.7 : LES PRINCIPAUX AVANTAGES DES ENTREPRISES FAMILIALES	80
FIGURE 2.8 : LES PRINCIPAUX HANDICAPS DES ENTREPRISES FAMILIALES	81
FIGURE 2.9 : LES <i>STAKEHOLDERS</i> SELON FREEMAN	84
FIGURE 2.10 : MODÈLE DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE FAMILIALE	92
FIGURE 2.11 : LES ÉTAPES D'ÉLABORATION D'UNE STRUCTURE DE GOUVERNANCE.	96
FIGURE 3.1 : LA PROBLÉMATIQUE DU CONTRÔLE INTERNE	123
FIGURE 3.2 : LA PRÉSERVATION DE LA RICHESSE SOCIO-ÉMOTIONNELLE DANS LES ENTREPRISES FAMILIALES	127
FIGURE 3.3 : LES CINQ COMPOSANTES DE MANAGEMENT DES RISQUES DE L'ENTREPRISE	130
FIGURE 3.4 : STRUCTURE ORGANISATIONNELLE MOYENNE.....	134
FIGURE 3.5 : STRUCTURE D'AUDIT INTERNE CENTRALISÉE	135

FIGURE 3. 6 : STRUCTURE D'AUDIT INTERNE DÉCENTRALISÉE	137
FIGURE 3. 7 : LE CERCLE VERTUEUX AUDIT INTERNE/COMITÉ D'AUDIT	141
FIGURE 3. 8 : LES CRITÈRES DE COMPÉTENCE DE L'AUDITEUR INTERNE.....	149
FIGURE 3. 9 : LE MODÈLE DES TROIS LIGNES DE L'IIA	156
FIGURE 4. 1: CARACTÉRISTIQUES DES ENTREPRISES FAMILIALES AU MOYEN-ORIENT & AFRIQUE.....	163
FIGURE 4. 2 : EVOLUTION DU PIB ET DES TAUX D'INFLATION AUX PAYS MAGHRÉBINS	164
FIGURE 4. 3 : LA COMMUNAUTÉ AFRICAINE DES AUDITEURS INTERNES	165
FIGURE 4. 4 : LES HYPOTHÈSES LIÉES AU RECOURS À L'AUDIT INTERNE PAR LES ENTREPRISES FAMILIALES	169
FIGURE 4. 5 : LES HYPOTHÈSES LIÉES AU RÔLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LES ENTREPRISES FAMILIALES	170
FIGURE 4. 6 : LES HYPOTHÈSES LIÉES À LA QUALITÉ DE L'AUDIT INTERNE	172
FIGURE 5. 1 : RÉPARTITION DES RÉPONDANTS PAR TRANCHE D'ÂGE	183
FIGURE 5. 2 : RÉPARTITION DES RÉPONDANTS PAR NIVEAU DE QUALIFICATION.....	184
FIGURE 5. 3 : RÉPARTITION DES RÉPONDANTS PAR NIVEAU D'EXPÉRIENCE	185
FIGURE 5. 4 : RÉPARTITION DES RÉPONDANTS AYANT DES CERTIFICATIONS PROFESSIONNELLES	186
FIGURE 5. 5 : RÉPARTITION DES RÉPONDANTS PAR PROFESSION	187
FIGURE 5. 6 : RÉPARTITION DES ENTREPRISES DE L'ÉCHANTILLON PAR SECTEUR D'ACTIVITÉ	188
FIGURE 5. 7 : RÉPARTITION DES ENTREPRISES FAMILIALES SELON LE NOMBRE D'EFFECTIF	189
FIGURE 5. 8 : RÉPARTITION DES ENTREPRISES FAMILIALES PAR NOMBRE DE FILIALES	190
FIGURE 5. 9 : RÉPARTITION DES ENTREPRISES FAMILIALES PAR CRITÈRE DE PROPRIÉTÉ	191
FIGURE 5. 10 : RÉPARTITION DES ADMINISTRATEURS NON FAMILIAUX.....	192
FIGURE 5. 11 : RÉPARTITION DE LA DIRECTION DE L'ENTREPRISE FAMILIALE.....	193
FIGURE 5. 12 : REPRÉSENTATION DE LA GÉNÉRATION DES PROPRIÉTAIRES FAMILIAUX	194
FIGURE 5. 13 : REPRÉSENTATION DE L'IMPLICATION DE LA FAMILLE DANS LE MANAGEMENT	195
FIGURE 5. 14 : REPRÉSENTATION DES ENTREPRISES FAMILIALES EMPLOYANT L'AUDIT INTERNE	196
FIGURE 5. 15 : STATISTIQUES DESCRIPTIVES DU RÔLE DISCIPLINAIRE DE L'AUDIT INTERNE ...	197
FIGURE 5. 16 : STATISTIQUES DESCRIPTIVES DU RÔLE COGNITIF DE L'AUDIT INTERNE	199
FIGURE 5. 17 : PRÉSENTATION DES RÉSULTATS STATISTIQUES RELATIFS AUX DIMENSIONS DE SEW.....	200

FIGURE 5.18 : RÉSULTATS STATISTIQUES AFFÉRENT À L'AUDIT INTERNE ET LA RICHESSE SOCIO-ÉMOTIONNELLE.....	202
FIGURE 5.19 : STATISTIQUES DESCRIPTIVES RELATIVES AU DÉBIAISAGE DES DÉCISIONS PAR L'AUDIT INTERNE.....	203
FIGURE 5.20 : STATISTIQUES DESCRIPTIVES RELATIVES À LA QUALITÉ DE L'AUDIT INTERNE.	204
FIGURE 5.21 : TRACÉ DES MOYENNES POUR LE RÔLE DISCIPLINAIRE DE L'AUDIT INTERNE	212
FIGURE 5.22 : TRACÉ DES MOYENNES POUR LE RÔLE COGNITIF DE L'AUDIT INTERNE	215
FIGURE 5.23 : TRACÉ DES MOYENNES RELATIF À L'ARBITRAGE ENTRE LES OBJECTIFS ÉCONOMIQUES ET LES DIMENSIONS DE LA SEW	217
FIGURE 5.24 : TRACÉ DES MOYENNES RELATIF AU DÉBIAISAGE DES DÉCISIONS MANAGÉRIALES	220
FIGURE 6.1 : VALIDATION DU CORPS D'HYPOTHÈSE.....	234

LISTE DES TABLEAUX

TABLEAU 0. 1 : CHRONOLOGIE DE LA RECHERCHE	7
TABLEAU 1. 1 : DIFFÉRENCES CLÉS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE	21
TABLEAU 1. 2 : DIFFÉRENCES CLÉS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LE CONTRÔLE DE GESTION	22
TABLEAU 1. 3 : DIFFÉRENCES CLÉS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT QUALITÉ.....	23
TABLEAU 1. 4 : DIFFÉRENCES CLÉS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'INSPECTION.....	24
TABLEAU 1. 5 : OUTILS D'INTERROGATION DE L'AUDIT INTERNE.....	40
TABLEAU 1. 6 : OUTILS DE DESCRIPTION DE L'AUDIT INTERNE	41
TABLEAU 2. 1 : LES MÉCANISMES DISCIPLINAIRES DANS LA VISION ACTIONNARIALE DE LA GOUVERNANCE	57
TABLEAU 2. 2 : LES MÉCANISMES DISCIPLINAIRES DANS LA VISION PARTENARIALE DE LA GOUVERNANCE	59
TABLEAU 2. 3 : LE SYSTÈME DE GOUVERNANCE DANS LA PERSPECTIVE COGNITIVE.....	61
TABLEAU 2. 4 : CRITÈRES DE CLASSEMENT DES BIAIS DÉCISIONNELS.....	62
TABLEAU 2. 5 : CRITÈRES DE DÉFINITION D'UNE ENTREPRISE FAMILIALE	64
TABLEAU 2. 6 : ÉTAPE D'ÉVOLUTION D'UNE ENTREPRISE FAMILIALE.....	67
TABLEAU 2. 7 : ÉTAPE DE LA TRANSFORMATION DE LA PROPRIÉTÉ	68
TABLEAU 2. 8 : RÉOLUTION DES CONFLITS ET NIVEAU DE CONFLIT	78
TABLEAU 2. 9 : SYNTHÈSE DES PRINCIPALES THÉORIES	90
TABLEAU 2. 10 : ÉVOLUTION DE STRUCTURE DE GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE FAMILIALE	94
TABLEAU 2. 11 : LES MÉCANISMES DE GOUVERNANCE FAMILIALE.....	98
TABLEAU 3. 1 : LES PRINCIPAUX RÔLES DE L'AUDIT INTERNE DANS LE MANAGEMENT DES RISQUES	121
TABLEAU 3. 2 : LES HABILITÉS PERSONNELLES DES AUDITEURS INTERNES	151
TABLEAU 4. 1 : POURCENTAGE DES ENTREPRISES FAMILIALES À TRAVERS L'EUROPE	161
TABLEAU 4. 2 : LES ENTREPRISES FAMILIALES ARABES PARMIS LE TOP 500 AU MONDE.....	162
TABLEAU 4. 3 : LES DIFFÉRENTES APPROCHES	168
TABLEAU 4. 4 : ITEMS DE MESURE DE LA DIMENSION SOCIO ÉMOTIONNELLE	171
TABLEAU 4. 5 : NOTATION ÉCHELLE DE LIKERT PAIRE	176
TABLEAU 4. 6 : LES VALEURS DE L'ALPHA DE CRONBACH.....	177
TABLEAU 4. 7 : RÉSULTAT DU TEST DE FIABILITÉ.....	177
TABLEAU 4. 8 : ANALYSE RÉCAPITULATIVE DU FORMULAIRE	179

TABLEAU 5. 1 : PRÉSENTATION DES RÉPONDANTS PAR TRANCHE D'ÂGE.....	183
TABLEAU 5. 2 : PRÉSENTATION DU NIVEAU DE QUALIFICATION DES RÉPONDANTS.....	184
TABLEAU 5. 3 : PRÉSENTATION DES RÉPONDANTS PAR NIVEAU D'EXPÉRIENCE.....	185
TABLEAU 5. 4 : PRÉSENTATION DES RÉPONDANTS AYANT UNE CERTIFICATION PROFESSIONNELLE	186
TABLEAU 5. 5 : PRÉSENTATION DES RÉPONDANTS PAR PROFESSION	187
TABLEAU 5. 6 : PRÉSENTATION DES ENTREPRISES DE L'ÉCHANTILLON PAR SECTEUR D'ACTIVITÉ	188
TABLEAU 5. 7 : PRÉSENTATION DES ENTREPRISES FAMILIALES PAR NOMBRE D'EFFECTIF	189
TABLEAU 5. 8 : PRÉSENTATION DES ENTREPRISES FAMILIALES PAR NOMBRE DE FILIALES	190
TABLEAU 5. 9 : PRÉSENTATION DE LA PROPORTION DU CAPITAL DÉTENU PAR LA FAMILLE.....	191
TABLEAU 5. 10 : PRÉSENTATION DE LA PROPORTION DES ADMINISTRATEURS NON FAMILIAUX	192
TABLEAU 5. 11 : PRÉSENTATION DU MANGEMENT DES ENTREPRISES FAMILIALES	193
TABLEAU 5. 12 : PRÉSENTATION DE LA GÉNÉRATION DES PROPRIÉTAIRES FAMILIAUX	194
TABLEAU 5. 13 : PRÉSENTATION DE L'IMPLICATION DE LA FAMILLE DANS LE MANAGEMENT .	195
TABLEAU 5. 14 : PRÉSENTATION DES ENTREPRISES FAMILIALES AYANT UN SERVICE D'AUDIT INTERNE.....	196
TABLEAU 5. 15 : ITEMS RELATIFS AU RÔLE DISCIPLINAIRE DE L'AUDIT INTERNE	197
TABLEAU 5. 16 : ITEMS RELATIFS AU RÔLE COGNITIF DE L'AUDIT INTERNE	198
TABLEAU 5. 17 : LA MOYENNE DES ITEMS DE SEW PAR CATÉGORIE	200
TABLEAU 5. 18 : RÉSULTATS AFFÉRENT À L'AUDIT INTERNE ET LA RICHESSE SOCIO- ÉMOTIONNELLE.....	202
TABLEAU 5. 19 : RÉSULTATS AFFÉRENTS AU DÉBIAISAGE DES DÉCISIONS PAR L'AUDIT INTERNE	203
TABLEAU 5. 20 : PRÉSENTATION DES RÉSULTATS RELATIFS À LA QUALITÉ DE L'AUDIT INTERNE	204
TABLEAU 5. 21 : TESTS KHI-DEUX RELATIFS À LA DEMANDE D'AUDIT INTERNE.....	207
TABLEAU 5. 22 : LA FORCE DE L'ASSOCIATION SELON CRAMER'S V	208
TABLEAU 5. 23 : ESTIMATION DE R^2 DE COX & SNELL ET R^2 DE NAGELKERKE	209
TABLEAU 5. 24 : RÉSULTAT DE L'ESTIMATION DES VARIABLES DE L'ÉQUATION RELATIVE AU RECOURS À L'AUDIT INTERNE PAR LES ENTREPRISES FAMILIALES	209
TABLEAU 5. 25 : TEST DE NORMALITÉ DES ITEMS RELATIFS À L'HYPOTHÈSE H_{2A}	211
TABLEAU 5. 26 : TEST ANOVA RELATIF AU RÔLE DISCIPLINAIRE DE L'AUDIT INTERNE	212

TABLEAU 5. 27 : TEST DE NORMALITÉ DES ITEMS RELATIFS À L'HYPOTHÈSE H_{2B}	214
TABLEAU 5. 28 : TEST ANOVA RELATIF AU RÔLE COGNITIF DE L'AUDIT INTERNE	214
TABLEAU 5. 29 : TEST DE NORMALITÉ DES ITEMS RELATIFS À L'HYPOTHÈSE H_{2C}	216
TABLEAU 5. 30 : TEST ANOVA RELATIF À L'ARBITRAGE ENTRE LES OBJECTIFS ÉCONOMIQUES ET LES DIMENSIONS DE LA SEW	217
TABLEAU 5. 31 : TEST DE BOX D'ÉGALITÉ DES MATRICES DE COVARIANCE	218
TABLEAU 5. 32 : TEST DE NORMALITÉ DES ITEMS RELATIFS À L'HYPOTHÈSE H_{2D}	219
TABLEAU 5. 33 : TEST ANOVA RELATIF AU DÉBIAISAGE DES DÉCISIONS MANAGÉRIALES.....	220
TABLEAU 5. 34 : RÉCAPITULATIF DES VARIABLES RELATIVES À L'HYPOTHÈSE H_3	221
TABLEAU 5. 35 : TEST DE NORMALITÉ DES VARIABLES RELATIVES À L'HYPOTHÈSE H_3	222
TABLEAU 5. 36 : MATRICE DES CORRÉLATIONS RELATIVE À L'HYPOTHÈSE H_3	222
TABLEAU 5. 37 : MATRICE DES CORRÉLATIONS RELATIVE AUX SOUS-HYPOTHÈSES DE H_{3A}	223
TABLEAU 5. 38 : MATRICE DES CORRÉLATIONS RELATIVE AUX SOUS-HYPOTHÈSES DE H_{3B}	223
TABLEAU 5. 39 : MATRICE DES CORRÉLATIONS RELATIVE AUX SOUS-HYPOTHÈSES DE H_{3C}	224
TABLEAU 5. 40 : MATRICE DES CORRÉLATIONS RELATIVE AUX SOUS-HYPOTHÈSES DE H_{3D}	224
TABLEAU 5. 41 : RÉSULTAT DE L'ESTIMATION DES VARIABLES DE L'ÉQUATION RELATIVE À L'EFFICACITÉ DU RÔLE DE L'AUDIT INTERNE	225

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	2
CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DE L’AUDIT INTERNE.....	11
1.1 GENERALITES SUR L’AUDIT INTERNE	12
1.2 MÉTHODOLOGIE DE L’AUDIT INTERNE.....	33
1.3 LES OUTILS DE L’AUDIT INTERNE.....	39
CHAPITRE 2 : LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES : ANALYSE THEORIQUE	45
2.1 LE CADRE CONCEPTUEL DE LA GOUVERNANCE D’ENTREPRISE.....	46
2.2 LES PRINCIPAUX PARTICULARISMES DES ENTREPRISES FAMILIALES	63
2.3 SPECIFICITES DE LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES	82
CHAPITRE 3 : L’AUDIT INTERNE : PIVOT DE LA GOUVERNANCE DE L’ENTREPRISE FAMILIALE.....	102
3.1 LE RECOURS A L’AUDIT INTERNE PAR LES ENTREPRISES FAMILIALES	103
3.2 LE ROLE ENVISAGE POUR L’AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE DE L’ENTREPRISE FAMILIALE	112
3.3 LA QUALITE OPTIMALE DE L’AUDIT INTERNE A ATTEINDRE DANS L’ENTREPRISE FAMILIALE	132
CHAPITRE 4 : CONTEXTE ET CHOIX METHODOLOGIQUE.....	159
4.1 LE POIDS DES ENTREPRISES FAMILIALES DANS L’ECONOMIE.....	160
4.2 LA COMMUNAUTE DE L’AUDIT INTERNE DES PAYS DU MAGHREB	165
4.3 APPROCHE MÉTHODOLOGIQUE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE.....	167
CHAPITRE 5 : PRÉSENTATION ET DISCUSSION DES RÉSULTATS DE LA RECHERCHE	182
5.1 ANALYSE DESCRIPTIVE DES RESULTATS DE L’ENQUETE	183
5.2 ANALYSE MULTIVARIEE DES RESULTATS DE L’ENQUETE	205
CONCLUSION.....	228

INTRODUCTION

INTRODUCTION

Dans les pays développés comme dans les économies émergentes, les entreprises familiales sont le type d'organisation le plus ancien et le plus courant. Elles existent dans toutes les catégories de taille, des très petites, petites et moyennes aux grandes entreprises. L'importance des entreprises familiales est largement reconnue étant donné qu'elles jouent un rôle prépondérant dans la croissance économique et l'emploi de la main d'œuvre. Par le fait, son importance a évolué au fil du temps et son engagement dans les opérations économiques est un phénomène fréquent depuis les cultures préindustrielles.

Selon les données actuelles, elles représentent entre 65 et 90 % de toutes les entreprises dans le monde¹. Aussi, l'étude mondiale de PwC auprès de 2 801 entreprises familiales dans 87 territoires, menée entre le 5 octobre et le 11 décembre 2020, affirme leur pérennité, leur solidité financière et leur optimisme. En effet, 79 % déclarent ne pas avoir besoin de capitaux supplémentaires en 2020, et 64 % s'attendent à une croissance en 2021².

Bien que les entreprises familiales soient le type d'entreprise le plus courant dans l'économie mondiale, la recherche dans ce domaine était plutôt limitée. Ce n'est par le fait qu'à partir des années 80 que la recherche sur les entreprises familiales a connu un grand essor dans le milieu académique et universitaire.

Certains chercheurs, à l'image de Jaskiewicz, P. & al (2020)³, considèrent que ce domaine a encore évolué et a dépassé le stade « âge juvénile », auquel l'accent est mis sur les différences dans les actions, les comportements et les performances des entreprises familiales et non familiales. Autrement dit, il est arrivé à l'étape « âge adulte ». Dans cette phase, non seulement on s'intéresse à mettre en lumière les différents processus de distinction entre les entreprises familiales et non familiales mais, aussi, on examine et questionne comment le contexte d'une entreprise familiale crée des opportunités pour réfuter les théories dominantes.

À cet effet, ce contexte pourrait créer des occasions favorables afin de contribuer à réviser les théories existantes et à redéfinir leurs conditions-cadres à partir d'autres domaines d'étude.

¹ HIRIGOYEN Gérard, *Entreprises familiales : Défis et performance*, Economica, Paris, 2014, p 9

² PwC, *from trust to impact: Why family businesses need to act now to ensure their legacy tomorrow*, 10th Global Family Business Survey, 2021.

³ JASKIEWICZ Peter & al., *The Adulthood of Family Business Research Through Inbound and Outbound Theorizing*, Family Business Review 2020, 33:1, p 10

Compte tenu de l'importance des entreprises familiales dans l'économie mondiale, la question de leur performance devient encore plus pertinente. Celle-ci peut être améliorée par l'instauration des bonnes structures de gouvernance au sein des entreprises familiales ainsi que par la mise en place d'une batterie de contrôles permettant de cerner les différents risques associés aux activités de l'entreprise et aux dimensions de la richesse socio-émotionnelle qui caractérise les entreprises familiales. Où l'audit interne apparaît comme l'un des moyens privilégiés pour parvenir à cette fin. Il semble judicieux par le fait de s'interroger sur le lien entre l'audit interne et la gouvernance des entreprises familiales.

À la lumière de ce dernier, l'audit interne⁴ a été longtemps considéré qu'il trouvait sa légitimité dans les théories de la firme et principalement la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction. Ces dernières constituent désormais les fondements théoriques de la création de l'audit interne au sein des organisations. Ainsi, en revenant un peu plus tôt, il se trouve que l'apparition de l'audit interne remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis. Ceci explique le caractère relativement récent de la fonction dans le monde économique. Il convient de souligner par ailleurs que l'institut des auditeurs internes a mis à jour la définition de l'audit interne en mettant en question celle de 1989 sous prétexte qu'elle ne permet pas de promouvoir la fonction d'audit interne. A l'heure actuelle, l'auditeur interne non seulement donne des recommandations, mais dorénavant, il joue le rôle du conseil en aidant à résoudre les problèmes. Ainsi, il est appelé à apporter sa contribution à la gouvernance d'entreprise et à créer de la valeur ajoutée pour l'organisation. L'audit interne apparaît donc à la fois comme un mécanisme fondamental de la gouvernance d'entreprise et une fonction créatrice de valeur.

La problématique

Nous supposons que le rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales est unique en raison du chevauchement et de l'ambiguïté des rôles entre la famille et l'entreprise ainsi que les parties prenantes, et les conflits qui en résultent. Dans ce contexte, l'audit interne, en tant qu'instrument de résolution des conflits, doit traiter efficacement les facteurs conduisant à des conflits dans le contexte des entreprises familiales.

⁴ L'avènement de l'audit interne en Algérie est plus tardif. Au lendemain de l'indépendance, l'Algérie a connu plusieurs réformes socioéconomiques et politiques. Nous y voyons principalement la promulgation de la loi 88/01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques et économiques. En vertu de l'article 40 de cette loi, la fonction audit interne est devenue obligatoire dans toute entreprise publique économique. C'est à travers cette loi que l'audit interne en Algérie a connu un essor considérable.

En outre, il apparaît que les caractéristiques des entreprises familiales influencent le rôle que pourrait jouer l'audit interne dans ce type d'entreprises, telles que la structure de l'actionnariat, la proportion de dirigeants non familiaux, la culture familiale, l'implication d'une même famille tant au sein de la direction qu'au conseil d'administration, etc...

La problématique à laquelle nous nous proposons d'apporter des éléments de réponse théorique et pratique est la suivante :

« Dans quelles mesure l'audit interne peut être vecteur d'atténuation des conflits au contexte des entreprises familiales en Algérie ? »

À cette problématique, s'associent les questions subsidiaires suivantes :

- Quelles sont les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne ?
- Comment les entreprises familiales interprètent elles le rôle de l'audit interne ?
- Les conditions sont-elles réunies pour que l'audit interne puisse exercer ses missions et son rôle en toute indépendance ?

L'intention est de contribuer à promouvoir le rôle de l'audit interne au sein des entreprises familiales et aller au-delà des considérations économiques en lui assignant un rôle spécifique, celui d'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle.

Les hypothèses de recherche

Les hypothèses de recherche nous permettent de formuler la thèse que nous souhaitons défendre. En ce qui nous concerne, la formulation des hypothèses est basée sur les questions subsidiaires précédentes. Nous donnons donc comme réponse préalable ces hypothèses :

- **H₁** : Le recours à l'audit interne dépend en grande partie de la taille de l'entreprise, le degré de décentralisation et les caractéristiques liées à la séparation de propriété et du contrôle de l'entreprise familiale ;
- **H₂** : L'audit interne constitue un organe disciplinaire, un producteur de connaissances et mécanisme d'arbitrage entre les considérations économiques et non économiques au sein de l'entreprise familiale ;
- **H₃** : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits au sein des entreprises familiales dépend des critères de qualité de l'audit interne.

Corps d'hypothèse

Le corps d'hypothèse est un outil de validation de la problématique et les hypothèses principales et aussi un outil de structuration de la pensée du chercheur. Il représente la déclinaison des hypothèses principales en sous-hypothèses explicatives.

Sous hypothèses de H_1 :

- H_{1a} : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est significativement associé à la taille de l'entreprise ;
- H_{1b} : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est significativement associé au degré de décentralisation de l'entreprise ;
- H_{1c} : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est significativement associé à la proportion de managers non familiaux ;
- H_{1d} : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est significativement associé à la proportion des administrateurs non familiaux.

Sous hypothèses de H_2 :

- H_{2a} : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme visant à discipliner les comportements opportunistes ;
- H_{2b} : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme producteur de connaissance favorisant l'apprentissage ;
- H_{2c} : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme d'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle ;
- H_{2c} : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme de débiaisage des décisions managériales.

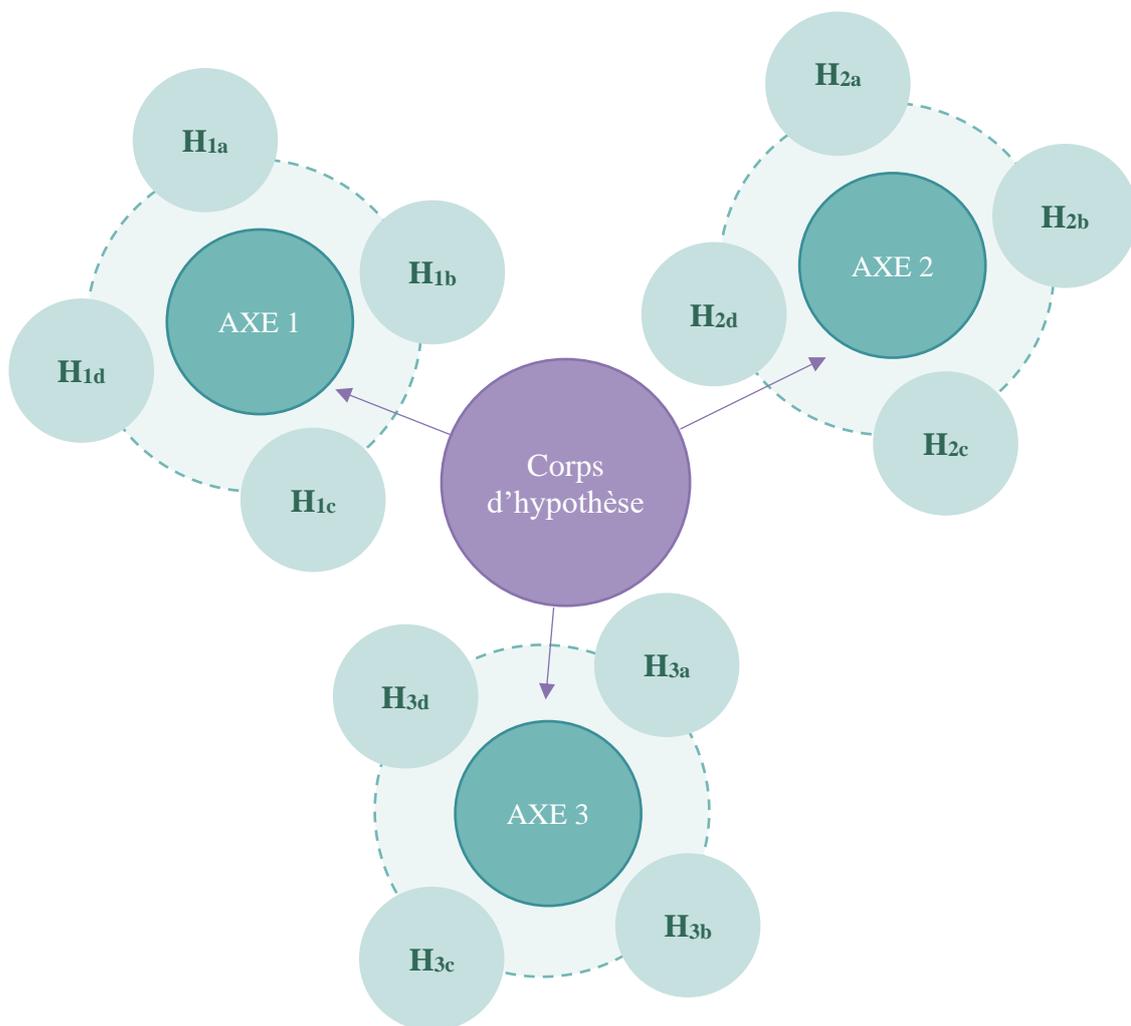
Sous hypothèses de H_3 :

- H_{3a} : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à l'indépendance de l'audit interne ;
- H_{3b} : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à l'objectivité des auditeurs internes ;
- H_{3c} : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à la compétence des auditeurs internes ;
- H_{3d} : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à la performance du service d'audit interne.

Le corps d'hypothèse est structuré en trois thématiques majeures constituant les grands axes auxquels s'intéresse notre recherche :

- AXE 1 : Le recours à l'audit interne par les entreprises familiales ;
- AXE 2 : L'interprétation du rôle de l'audit interne par les entreprises familiales ;
- AXE 3 : La relation entre la qualité de l'audit interne et le fait qu'il joue un rôle dynamique à l'atténuation des conflits au sein des entreprises familiales.

Figure 0. 1 : Les thèmes et corps d'hypothèse



Source : Établi par l'auteur

Approche méthodologique

Dans le cadre de notre recherche, nous avons opté pour le système leibnizien (relatif au philosophe et mathématicien allemand Leibniz). Ce système déductif se réfère au raisonnement correctement conduit et prétend tout expliquer à partir d'éléments primordiaux simples, combinés avec rigueur selon la méthode du rationalisme mathématique. Autrement dit, partant d'une ou plusieurs hypothèses, on applique un raisonnement déductif, c'est-à-dire des dispositions générales, connues d'avance, à une situation particulière traitée. Notre recherche s'inscrit par le fait dans une posture épistémologique positiviste en adoptant une approche hypothético-déductive qui vise à confronter les hypothèses formulées, à partir des théories, à la réalité empirique en utilisant les techniques quantitatives afin de connecter la théorie au terrain via un questionnaire.

Chronologie de la recherche

Cette thèse est le résultat d'un process en constante évolution qui ne s'arrête pas avec l'achèvement de la présente thèse. Celle-ci est considérée comme une expression d'une intention scientifique qui sera consolidée, rectifiée et enrichie au cours de notre vie de chercheur. Cette recherche a été réalisée à partir d'une lecture théorique et analyse empirique suivant la chronologie ci-après :

Tableau 0. 1 : Chronologie de la recherche

	2017 2018	2018 2019	2019 2020	2020 2021	2021 2022	2022 2023
Proposition avant-projet de thèse	■					
Recherche bibliographique	■	■	■	■		
Formulation des idées clés de la thèse		■	■			
Rédaction première partie : Lecture théorique				■	■	
Consolidation du corps d'hypothèse			■	■	■	
Élaboration, pré-test et validation du questionnaire					■	
Limitation de l'univers de recherche du contexte maghrébin au contexte de l'Algérie						■
Collecte et traitement des données primaires					■	■
Rédaction de la deuxième partie : Analyse empirique						■
Consolidation finale de la thèse						■
Ateliers de formation : université blida 1 & paris Descartes (Lecture et rédaction d'article scientifique en anglais)	■					
Atelier doctoral: MDI- <i>Algiers Business School</i>		■				
Publication d'articles scientifiques						■
Communication colloque REDSIEM-ESC Alger					■	
Communications colloque LAREMO-TIZI OUZOU					■	

Source : Établi par l'auteur

Architecture de la thèse

La présentation de notre recherche est structurée autour de cinq chapitres récapitulés ainsi qu'il suit :

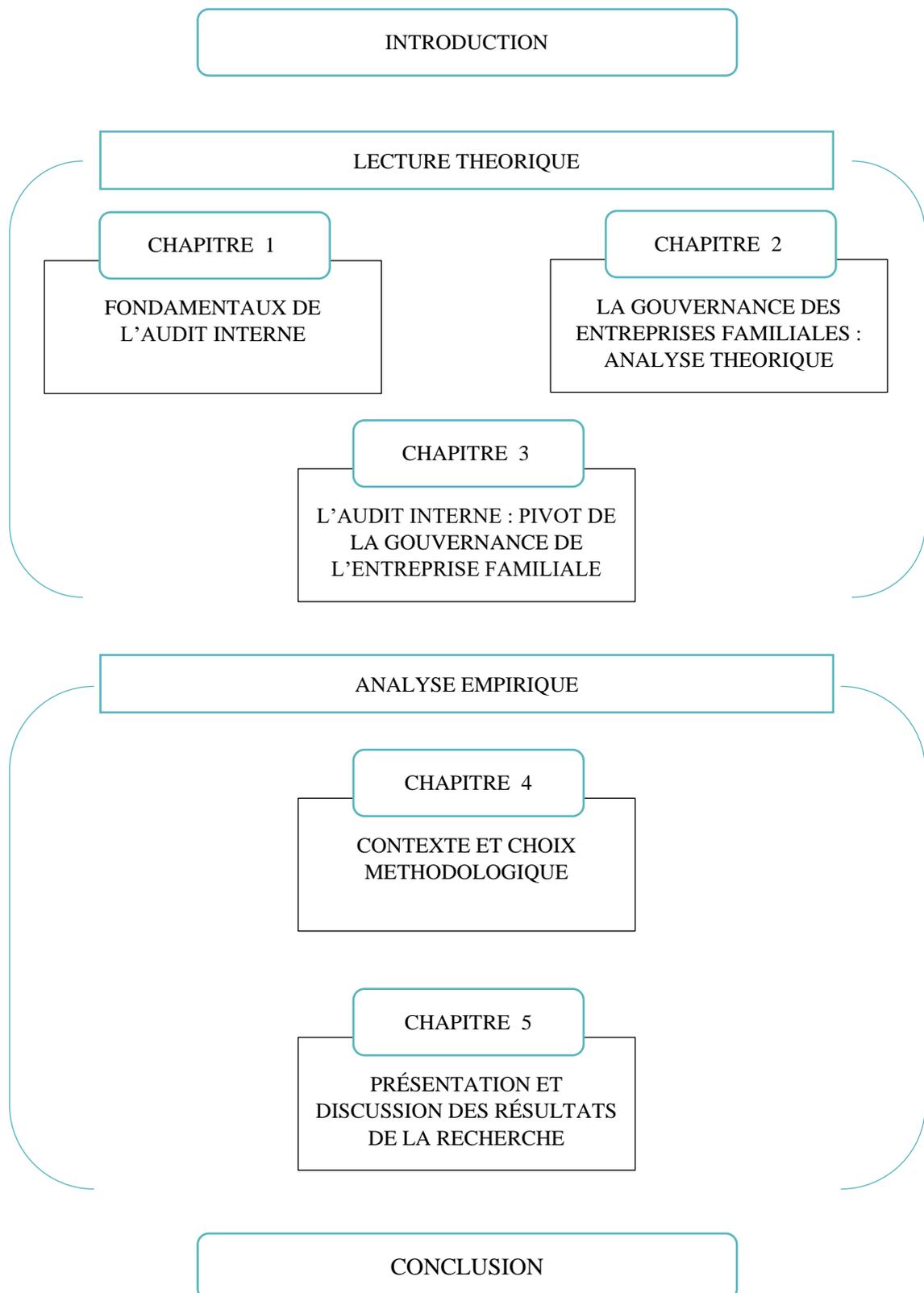
Dans le premier chapitre nous présentons les fondamentaux de l'audit interne en mettant l'accent sur quelques notions élémentaires de l'audit interne, la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne ainsi que les outils utilisés dans les travaux d'audit interne.

Dans le deuxième chapitre nous analysons la revue de la littérature relative à la gouvernance des entreprises familiales en mettant l'accent premièrement sur le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise et, deuxièmement, sur les principaux particularismes des entreprises familiales et la spécificité de la gouvernance de celles-ci.

Dans le troisième chapitre nous présentons l'audit interne comme vecteur de la gouvernance des entreprises familiales et d'atténuation des conflits. D'abord en mettant en lumière les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne. Ensuite, en analysant les différents rôles envisagés pour l'audit interne dans ce type d'entreprise et, enfin, la qualité optimale de l'audit interne à atteindre au sein des entreprises familiales.

Dans le quatrième chapitre nous exposons à la fois le contexte de la recherche et les choix méthodologiques. En effet, un état des lieux des entreprises familiales est présenté afin de mettre en évidence le poids de ce type d'entreprise dans le monde. Aussi, nous donnons un aperçu de la communauté de l'audit interne en Afrique et les pays du Maghreb. En dernier lieu, nous exposons nos choix méthodologiques pour l'observation des terrains scientifiques et le déroulement de la démarche empirique.

Dans le cinquième chapitre, nous présentons les principaux résultats de l'enquête à travers deux types d'analyse. La première représente une analyse descriptive des caractéristiques des répondants et caractéristiques des entreprises de l'échantillon ainsi que les trois thématiques de la recherche. La deuxième est une analyse multivariée relatifs à chaque axe.

Figure 0. 2: Architecture de la thèse

Source : Établi par l'auteur

CHAPITRE 1

LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT INTERNE

CHAPITRE 1 :

LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT INTERNE

Dans la perspective des progrès que les entreprises familiales doivent réaliser pour mieux se préparer et s'adapter aux évolutions dans des marchés de plus en plus concurrentiels, la problématique de leur performance n'en est que plus fondamentale. C'est dans cette optique que l'audit interne semble constituer une clef décisive dans la voie des progrès qu'elles doivent accomplir. Il importe donc de définir avec précision cette fonction au sein de l'entreprise, la situer par rapport aux autres systèmes de contrôle et de définir les préalables à la conduite d'une mission d'audit interne.

À cet égard, ce chapitre a pour objet de mettre en relief, après avoir clarifié les fondements de base et les normes professionnelles qui régissent l'audit interne, les outils et les étapes de conduite d'une mission d'audit interne. De ce fait, le présent chapitre est organisé comme suit :

- La première section présente les généralités de l'audit interne ;
- La deuxième section met en évidence la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne ;
- La troisième section présente les outils utilisés dans les travaux d'audit interne.

1.1 GENERALITES SUR L'AUDIT INTERNE

Après avoir définie l'audit interne et son évolution, nous allons éclaircir sa typologie, son positionnement ainsi que les normes, de qualification et de fonctionnement, relatives à l'audit interne

1.1.1 Définition de l'audit interne et son évolution

Avant d'ébaucher la définition de l'audit interne et son évolution, il est intéressant de donner un aperçu historique succinct sur l'émergence de l'audit interne.

1.1.1.1 La dimension historique de l'audit interne

L'histoire de la vie économique nous renseigne que les premières formes de contrôle remontent bien entendu à l'antiquité où les précurseurs, Sumériens et babyloniens, ont exprimé le besoin d'établir une communication claire et nette entre les producteurs et les utilisateurs. Aussi, d'élaborer des procédures et des systèmes de contrôle interne⁵. Ceci n'était satisfait qu'à travers la mise en place d'un système d'information qui permet, entre autres, d'analyser les événements économiques.

Parmi les preuves les plus marquantes de la civilisation babylonienne est le monument découvert à Suse en Iran, sur lequel est inscrit le code de lois promulguées par Hammurabi, d'où la première trace écrite fut lieu⁶. En effet, l'un des premiers textes de l'humanité, qui s'est contenté de définir non seulement les lois du domaine commercial mais aussi social et religieux, c'est bien le fameux Code d'Hammourabi⁷. Ce dernier, mentionnait l'obligation d'utiliser un plan comptable, un manuel de comptabilité, détaillant les procédures de certaines transactions, et de respecter des normes de présentation afin d'établir un support fiable de communication entre différents utilisateurs⁸.

Ultérieurement, les gouverneurs romains ont nommé des questeurs pour mission de contrôler la comptabilité. D'où le terme « audit » depuis ses origines latines « *audio, audire* » qui signifié « écouter »⁹.

⁵ VALIN Gérard et al, *Controlor & Auditor*, Dunod, Paris, 2006, p 03

⁶ BROWN Richard, *A History of Accounting and Accountants*, Psychology Press, 1968, p 17

⁷ Roi de Babylone qui régnait dans la période (-1792 ; -1750).

⁸ VALIN Gérard et al, *op-cit*, 2006, p 03

⁹ RENARD Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Eyrolles, Paris, 10ème Ed, 2017, p 23

À cette époque, l'audit était intimement lié à la comptabilité et le contrôle politique. Où, groupe de personnes « auditeurs » avait pour mission de vérifier, par exemple, que le nombre de sacs de grains en magasin correspondait aux sacs livrés par les fermiers.

L'audit avait donc pour mission de combler un besoin de contrôle. Par la suite, la pratique de l'audit s'est développée, sous la forme qu'il connaît actuellement, avec l'évolution historique de la vie économique en générale et la révolution industrielle en Angleterre et aux États-Unis en particulier. En effet, la première forme de l'audit qui est apparue au XIXe siècle, c'est bien l'audit financier, appelé aussi l'audit externe. Ce dernier, jusqu'au début de XXe siècle, se limitait uniquement à l'examen des comptes pour donner un avis sur la qualité des états financiers¹⁰.

Par ailleurs, selon RENARD J. (2017)¹¹, il existe de nombreux exemples qui peuvent servir de précédents historiques, depuis les *Missi Dominici* de Charlemagne¹² et les « *auditors* » d'Edouard 1^{er} d'Angleterre¹³. Cependant, aucun d'entre eux ne peut pleinement expliquer l'audit interne tel qu'il existe dans les entreprises aujourd'hui. Selon le même auteur, l'apparition de l'audit interne remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis. En effet, deux facteurs essentiels justifient son émergence depuis la crise économique.

Le premier facteur expliquant l'apparition de l'audit interne fut la récession économique due à la crise, où, les grandes entreprises américaines adoptèrent une politique de minimisation des dépenses tout en réservant les travaux de certification des comptes faite par les cabinets d'audit externe. Pour mener à bien cette politique, certaines tâches des auditeurs externes étaient assumées par le personnel de l'entreprise, bien entendu, sous la supervision des cabinets d'audit. De fait que ces personnes (considérées comme des sous-traitants des auditeurs financiers) qui

¹⁰ KHELASSI Réda, *Les applications de l'audit interne*, Éditions Houma, Alger, 2010, pp 18-20

¹¹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 23

¹² Sous le règne de Charlemagne, de l'an 768 à l'an 814, pour contrôler et surveiller la bonne application de ses ordres sur le territoire, Charlemagne chargea parmi ses vassaux un groupe de contrôleurs royaux de parcourir l'empire afin d'obtenir de ses sujets un serment de fidélité appelé *missi dominici* littéralement « les envoyés du maître ». Les *missi dominici*, fonctionnant par deux ce qui permettait de se contrôler l'un l'autre, allaient être les **garants** de la probité de l'administration locale. Plusieurs fois dans l'année, ils effectuaient une tournée de contrôle de la bonne application des capitulaires (l'équivalent de nos lois actuelles) à travers tout l'empire.

¹³ En Angleterre, par acte du Parlement, le roi Edouard 1^{er} donnait le droit aux barons de faire nommer des « *auditors* ». Il donnait lui-même l'exemple en faisant vérifier les comptes du testament de feu sa femme Eleanor. L'approbation de ses auditeurs est attestée dans un document, qui constitue un des premiers rapports d'audit connu avec l'inscription sur les comptes du seul mot « *probatum* ».

effectuaient des travaux d'audit étaient entièrement membres internes de ces entreprises, ils se sont dénommés « auditeurs internes »¹⁴, d'où le mot audit interne.

Toutefois, ce dernier était appliqué uniquement dans le domaine comptable et financier. Peu à peu, il s'est étendu à toutes les fonctions de l'entreprise ce qui implique d'aller au-delà des rapports comptables et financier pour comprendre davantage des opérations effectuées et proposer des améliorations. En ce sens, la notion d'audit opérationnel (appelé aussi audit des opérations) fut lieu. Ce dernier a pour objectif, entre autres, de promouvoir l'application des politiques de la direction et l'efficacité des opérations¹⁵.

Le deuxième facteur fut l'apparition d'entreprises et d'organisations plus grandes et plus complexes. Celles-ci, en déléguant certaines tâches, se sont retrouvées face à des difficultés quant au contrôle des opérations. Autrement dit, il y avait une asymétrie de l'information. En effet, vu le volume important des informations financières et la croissance du volume des opérations, les risques d'erreurs et de fraudes étaient élevés. De ce fait, l'audit interne est apparu comme une réponse possible à cette asymétrie d'information¹⁶.

À cet égard, plusieurs organismes ont été créés suite à l'apparition de l'audit interne. À titre indicatif, la création, en 1941, de l'IIA (*the Institute of Internal Auditors*) aux États-Unis. Ce dernier, qui fut le premier organisme créé, a mis en place les normes professionnelles de l'audit interne et il veille à leur bonne application¹⁷. Il a pour objet également d'assurer la diffusion des idées et des techniques les plus modernes en matière d'audit interne. Ainsi, en 1965, on a assisté à la création de l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne) en France qui est affilié à l'IIA et il contribue à la professionnalisation des acteurs de l'audit interne¹⁸.

En peu de mots, la dimension historique et culturelle de la naissance de l'audit interne peut être récapitulée comme ci-après :

¹⁴ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 24

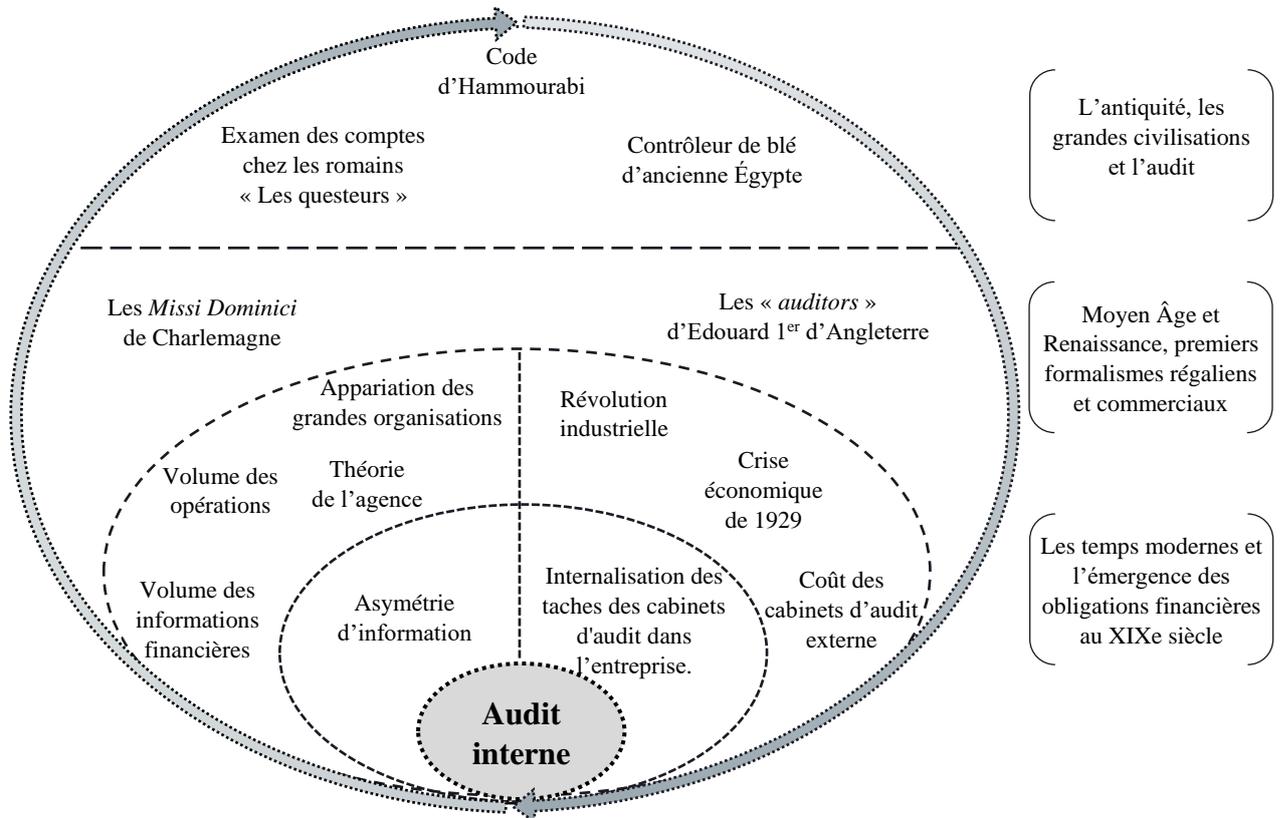
¹⁵ KHELASSI Réda, *op-cit*, 2010, p 22

¹⁶ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 24

¹⁷ RENARD Jacques et Sophie NUSSBAUMER, *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*, Eyrolles, Paris, 2011, p 3

¹⁸ BELAID Khayarallah, *L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes*, Centre de publication universitaire, Tunis, 2005, pp 10-12

Figure 1. 1 : La dimension historique et culturelle de l'audit interne



Source : Établi par nos soins à partir de la littérature

Par ailleurs, l'avènement de l'audit interne en Algérie est plus tardif. D'abord, il s'est limité au niveau de la fonction comptable et financière. Ensuite, il est devenu obligatoire dans toutes les entreprises publiques économiques par le biais de l'article 40 de la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.

En effet, cet article désigne que « *les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes 'd'audit d'entreprise' et d'améliorer, d'une manière constante, leurs procédés de fonctionnement et de gestion.* »¹⁹. Toutefois, selon Mohamed MEZIANE le président de l'AACIA (Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens) cette obligation légale a été abrogée en 1995 puis devenue facultative²⁰.

¹⁹ JO n°2 du 13 janvier 1988, chapitre VIII du contrôle, p 22

²⁰ MEZIANE Mohamed, *L'audit interne est au centre des enjeux économiques*, journal El Watan, Samedi 30 juin 2012, N°6599, Algérie, p 08, In <https://www.elwatan.com/archives/actualites/laudit-interne-est-au-centre-des-enjeux-economiques-30-06-2012> consulté le 12 décembre 2020, à 11h

1.1.1.2 Définition de l'audit interne

Nous avons vu que le mot « audit interne » est, en quelque sorte, la dérivée de l'audit externe qui, celui-ci, était pratiqué par les experts comptables et les cabinets d'audit. De même, il s'est dénommé « interne » puisqu'il est exercé au sein de l'entreprise et par son personnel. Par ailleurs, il existe une variété de définitions de l'audit interne s'éclatant avec l'évolution de l'audit interne et son champ d'application. De ce fait, pour mieux cerner la définition de l'audit interne, nous nous focaliserons sur la définition internationale de l'IIA qui est désormais la plus officielle. En effet, l'IIA (Istitute of internal auditors) a défini l'audit interne comme suit: « *Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.* » (IPPF, version 2017)²¹

Cette définition a été traduite et approuvée par l'IFACI- Institut français de l'audit et du contrôle interne dans le CRIPP- édition 2017 ainsi qu'il suit : « *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 gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.* » (IFACI, 2017)²².

Cette définition certes englobe tout le champ d'intervention de l'audit interne, notamment le rôle qu'il joue pour une gouvernance efficace et qui apparaît clairement dans la définition proposée par l'IIA. En ce sens, presque, tous les auteurs et les spécialistes en audit adoptent cette définition en la citant dans leurs ouvrages et articles. Il sied de noter que cette définition, qui est conçue pour tenir compte du rôle et des responsabilités croissants de la profession, est une remise en cause de celle proposée en 1989 par le même institut ; et ce, en concluant que l'ancienne terminologie ne parvenait pas à refléter adéquatement l'évolution de la pratique de l'audit interne ou à promouvoir efficacement la profession²³.

²¹ <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> , consulté le 15 décembre 2020 à 23h

²² IFACI, « *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne* », version 31 Mai 2017, p 7

²³ RAMAMOORTI Sridhar, *Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, pp 11-12, In: <https://na.theiia.org/iiaarf/Public Documents/>

À cet effet, l'auditeur interne non seulement donne des recommandations, mais, dorénavant, il joue le rôle du conseil en aidant à résoudre les problèmes. Ainsi, il est appelé à apporter sa contribution à la gouvernance d'entreprise et à créer de la valeur ajoutée pour l'organisation.

Outre que ces points positifs, la définition l'audit interne a fait, de même, l'objet de certaines réserves telles qu'il est souligné par J. RENARD²⁴. En premier lieu, cette définition n'a pas mentionné que l'audit interne s'exerce à l'intérieur d'une organisation, ce qui est contradictoire si on revient à l'historique de l'audit interne. En deuxième lieu, l'audit interne est qualifié comme une activité qui est plus élémentaire qu'une fonction. Ceci dit, que l'auditeur interne est placé dans une position inférieure, ce qui nous amène à interroger sur son degré d'indépendance et la volonté exprimée d'élargir son rôle.

De notre part, nous pouvons interpréter cette définition en la décortiquant en deux volets, bien entendu, sans tenir compte à la traduction et ses expressions. Il est remarqué que la définition ouvre des perspectives, premièrement, pour une meilleure collaboration entre l'auditeur interne et les différentes parties prenantes par son rôle de *consulting* et, deuxièmement, pour renforcer l'efficacité de processus de gouvernance, le contrôle interne et le management des risques, par son indépendance et son objectivité, en l'impliquant davantage dans la réalisation des objectifs de l'entreprise et à la création de la valeur pour les propriétaires.

Il convient de préciser à cet effet que l'indépendance et l'objectivité impliquent que l'auditeur n'a ni autorité ni responsabilité à l'égard des activités qu'il audite. Ainsi, pas d'affect ni d'intérêt. De plus, son indépendance ne lui donne pas droit d'intervenir librement, il intervient sur mandat de la direction. Néanmoins, il doit être rattaché à une personne lui assurant : la liberté de son opinion ; un large domaine d'investigations et la considération adéquate de ses recommandations²⁵.

1.1.1.3 Évolution de l'audit interne

L'audit interne s'est évolué pour qu'il recouvre une conception beaucoup plus large et plus riche. En effet, il apporte sa contribution à l'ensemble des activités, fonctions ou processus des organisations en répondant à leurs exigences croissantes de la gestion qui, celle-ci, est de plus en plus complexe²⁶.

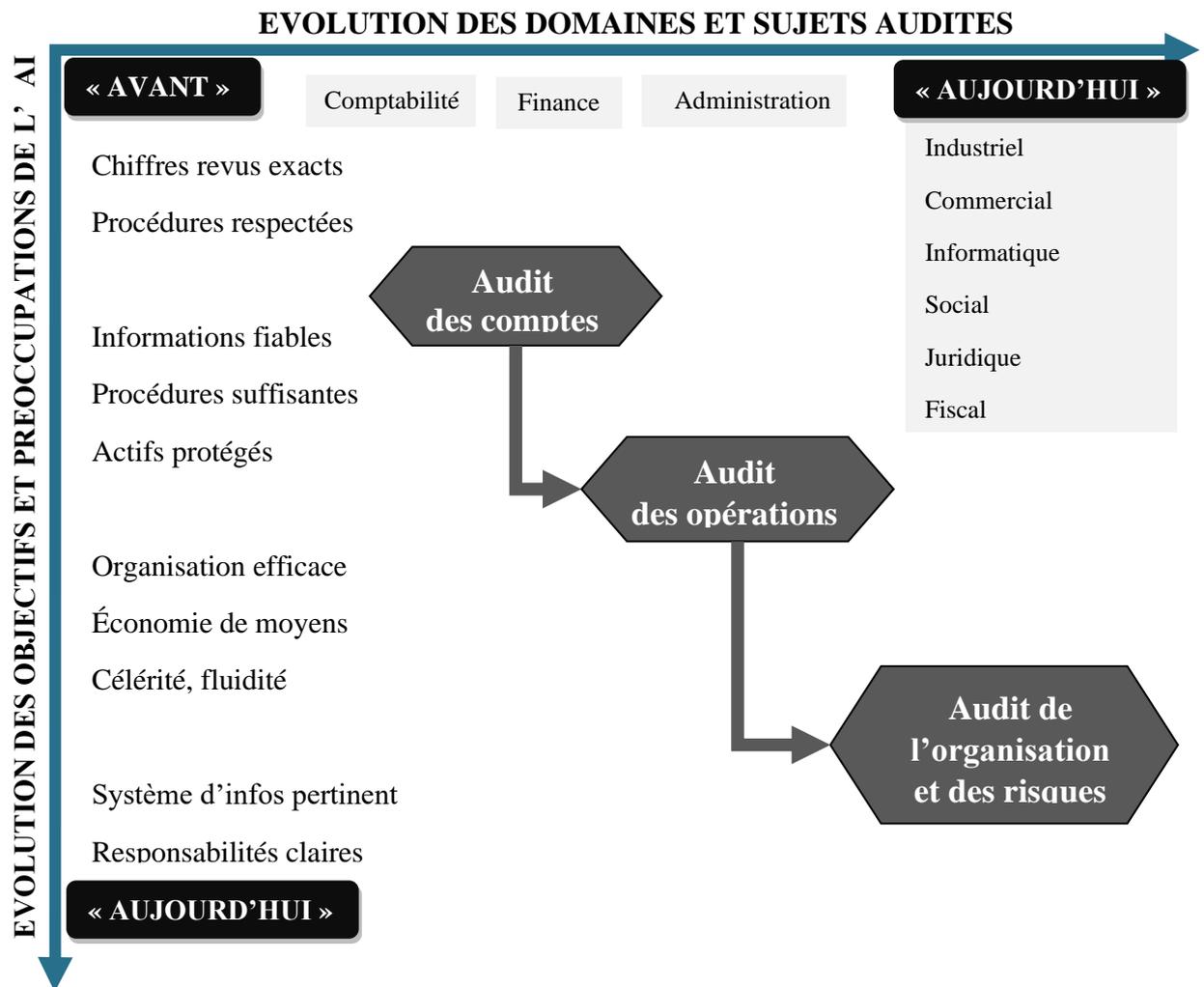
²⁴ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p65

²⁵ SCHICK Pierre, *Mémento d'audit interne : méthode de conduite d'une mission*, Dunod, Paris, 2007, p 7

²⁶ *Ibid*, pp 4-5

Donc, cette évolution de l'audit interne se confond d'une part avec l'évolution des domaines et sujets audités et, d'autre part, avec l'évolution des objectifs et préoccupations de l'audit interne, comme l'affiche la figure 1.2 ci-dessous :

Figure 1.2 : Évolution de l'audit interne



Source : SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *Audit interne et référentiels de risques*, Dunod, Paris, 2010, p 25

La **figure 1.2** illustre pleinement cette évolution de l'audit interne depuis son émergence à nos jours. À titre indicatif, les extrêmes des deux axes affichent le rôle important de l'audit interne dans l'organisation axé sur les risques, le processus de contrôle interne et l'efficacité du système de gouvernance.

1.1.2 Typologie et positionnement de l'audit interne

Après avoir dressé la typologie de l'audit interne, il est jugé nécessaire de clarifier son positionnement par rapport à d'autres fonctions voisines.

1.1.2.1 La typologie de l'audit interne

Le champ d'application de l'audit interne s'est multiplié, compte tenu de l'évolution de ses préoccupations. À ce titre, plusieurs dérivées de l'audit interne sont apparues. Celles-ci peuvent être classées par objectif et/ou par destination. Selon les objectifs assignés à l'auditeur interne, on peut distinguer, sans prétendre à l'exhaustivité, quatre formes essentielles de l'audit interne à savoir : l'audit de conformité/régularité ; audit d'efficacité ; audit de management et audit de stratégie.

1.1.2.1.1 Audit de conformité ou de régularité²⁷

Ce type d'audit consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, système d'information, etc. cette vérification du réel se fait par rapport à un référentiel. Ce référentiel peut être un ensemble de dispositions légales et réglementaires auprès desquelles on observe la conformité ; comme il peut être un ensemble de règles interne de l'entreprise auprès desquelles on observe la régularité ;

1.1.2.1.2 Audit d'efficacité ou de performance

Ce type d'audit englobe à la fois deux notions : l'efficacité (*doing the right things*) et l'efficience (*doing the things right*)²⁸. Ceci implique que l'auditeur interne non seulement va examiner la bonne application des règles, mais également de leur qualité si elles contribuent à l'atteinte des objectifs, si elles sont opportunes, si elles sont souples, et ainsi de suite²⁹. À ce titre, selon Power M. la possibilité d'effectuer ce type d'audit est étroitement liée à la définition de performance et la mise en place d'un système de gestion visant à mesurer cette performance³⁰ ;

²⁷ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 38-39

²⁸ *Ibid*, pp 39-40

²⁹ BELAID Khayarallah, *op-cit*, 2005, p 24

³⁰ POWER Michael, *La société de l'audit : l'obsession du contrôle*, traduit de l'anglais par LEBRUN Armelle, La découverte, Paris, 2005, p 110

1.1.2.1.3 Audit de management

Il ne s'agit pas d'auditer la direction générale en portant un jugement sur sa politique et ses choix stratégiques. Mais plutôt de vérifier si les moyens de management retenus par la direction sont convenablement mis en œuvre et adéquats par rapport aux objectifs fixés et d'attirer son attention sur les risques éventuels ou leurs incohérences³¹. À titre d'exemple, la politique de sécurité est-elle en cohérence avec la stratégie de l'entreprise ? Sinon quels sont les points qu'il faut modifier pour réaliser cette adéquation ?³²;

1.1.2.1.4 Audit de stratégie

Ce type d'audit a pour objet de confronter l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Bien entendu, le rôle de l'auditeur interne se limite à souligner éventuelles incohérences et à en chercher les causes, sans prétendre apprécier les politiques et stratégies. À titre illustratif, une mission portant sur l'audit de la fonction entretien d'une usine, l'auditeur interne s'assure que la politique d'entretien est en cohérence avec les politiques des autres fonctions de l'usine³³.

Il convient de souligner que cette typologie correspond au classement de l'audit interne par destination qui, ce dernier, est relatif aux différentes fonctions de l'entreprise. Autrement dit, l'audit par destination dépend du sujet audité. À titre indicatif, si l'audit est destiné à vérifier l'efficacité (audit d'efficacité) du système informatique, le type d'audit sera donc audit informatique. L'audit de la fonction ressources humaines est dit « audit social », etc. Du fait que l'audit par destination concerne toutes les activités de l'entreprise, il est dit « audit opérationnel ». Il y aura donc autant de catégories d'audits opérationnels que de fonctions³⁴.

L'auditeur opérationnel étant l'un des acteurs de l'activité d'audit. Son objet consiste donc « à juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints, ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entreprise ou d'une entité à définir des objectifs pertinents et à atteindre, à apprécier leur opportunité. » (BECOUR J-C. et BOUQUIN H., 2008)³⁵.

³¹ BELAID Khayarallah, *op-cit*, 2005, p 24

³² RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 49

³³ *Ibid*, pp 44-52

³⁴ *Ibid*, pp 48-53

³⁵ BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *Audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance*, Economica, Paris, 3^{ème} Ed, 2008, p 13

Il peut donc être réalisé avec pour objectif de vérifier la conformité ou l'efficacité d'un service, grande fonction ou filiale. Comme il peut être réalisé dans le cadre d'audit de management ou de stratégie. De ce fait, l'auditeur opérationnel est considéré comme étant un spécialiste du contrôle des règles de gouvernance et acteur de performance qui ajoute de la valeur à l'organisation³⁶.

1.1.2.2 Le positionnement de l'audit interne

Il existe de diverses fonctions semblables à l'audit interne dans le domaine du contrôle des organisations. Parmi ces fonctions, l'audit externe, l'audit qualité, l'inspection, le contrôle de gestion et le contrôle interne. Cependant, il existe parfois des confusions entre l'audit interne et ces fonctions voisines. De ce fait, il est jugé nécessaire d'éclaircir le positionnement de l'audit interne par rapport à ces fonctions. En ce qui suit, les points essentiels à comparer.

1.1.2.2.1 L'audit interne et l'audit externe

Les différences, résumées ci-dessous, sont souvent source de confusion pour les différentes parties prenantes.

Tableau 1. 1 : Différences clés entre l'audit interne et l'audit externe

	AUDIT INTERNE	AUDIT EXTERNE
Objectif	Évaluer et améliorer les dispositifs de contrôle et la performance	Émettre une opinion sur la situation financière
Périmètre	Ensemble des activités de l'organisation	Données fiscales et financières
Compétences	Interdisciplinaire	Comptabilité, finances, fiscalité
Espace-temps, fréquence	Présent/avenir, périodique	Passé, périodique
Principaux destinataires	Conseil, direction générale	Investisseurs, public
Normes	Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA	Principes comptables généralement reconnus (GAAP) Normes comptables généralement reconnues (GAAS)
But	Protéger et augmenter la valeur de l'organisation	Représentation juste des états financiers
Nature de la relation contractuelle	Salarié de l'organisation	Tiers sous contrat

Source: The Institute of Internal Auditors, « *Global perspectives and insights: Internal audit and external audit distinctive roles in organizational governance* », Issue 8, 2017, p 3

³⁶ BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 403

L'une des préoccupations professionnelles de l'auditeur externe portent sur l'information financière. Autrement dit, les inexactitudes et erreurs qui peuvent affecter les comptes des organisations³⁷. Toutefois, l'audit interne et l'audit externe utilisent des outils identiques, même si la méthodologie diffère. Ainsi, il existe certaines complémentarités entre les deux parties soit dans le partage d'informations ou bien dans la réalisation des travaux en commun³⁸.

1.1.2.2 Audit interne et contrôle de gestion

La première définition de contrôle de gestion a été proposée par Robert N. Anthony en 1965 qui fut le premier à avoir théorisé la discipline. Il a défini le contrôle de gestion (*management control*) comme étant « *un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation.* »³⁹

Tableau 1. 2 : Différences clés entre l'audit interne et le contrôle de gestion

	AUDIT INTERNE	CONTRÔLE DE GESTION
Questions	Comment fonctionne ce qui existe ? Comment l'améliorer ?	Où voulons-nous aller ? Par où passer ?
Démarche	Va des problèmes rencontrés en pratique à leurs causes et conséquences.	Va des indicateurs généraux aux paramètres particuliers.
Rôle	Contrôle l'application des directives, la fiabilité des informations et l'adéquation des méthodes : les processus , les conditions d'obtention des résultats. Audite la fonction de contrôle de gestion.	Planifie et suit les opérations et leurs résultats . Conçoit et met en place le système d'information pour ce faire. Analyse le budget du service d'audit interne.
Horizon	Investigue le passé – seule réalité – pour trouver ce qu'on aurait pu faire de mieux et l'appliquer à l'avenir : semble vouloir changer le passé !	Pour maîtriser l' avenir (plan), analyse pourquoi le présent ne lui ressemble pas (écarts) : semble croire que le réel se trompe et que le plan a raison !
Mode d'intervention	Découvre les moyens organisationnels pour atteindre les objectifs. Valide les objectifs (mode de détermination et faisabilité).	Élabore (mais ne décide pas) les objectifs en s'appuyant sur des hypothèses explicites. Analyse coûts – bénéfices.

Source : SCHICK Pierre et *al*, *op-cit*, 2010, p 35

³⁷ IIA, *op-cit*, 2017, p 3

³⁸ RENARD Jacques, *op-cit*, 8^{ème} Ed, 2013, pp 69-70

³⁹ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, p 8

1.1.2.2.3 Audit interne et audit qualité

Avant de faire la distinction entre l'audit interne et l'audit qualité, il convient de clarifier un point essentiel quant à la qualité. Lorsqu'on parle de qualité, on distingue entre l'assurance qualité, désormais démarche qualité, qui s'inscrit dans le cadre du déploiement des normes ISO 9000 ; et, la qualité totale (*Total Quality Management*) qui prend comme objectif la conformité aux besoins du client et qui mesure les non-conformités pour y apporter un remède par le biais de son approche client/fournisseur. Ceci concerne, bien entendu, tous les acteurs de l'organisation puisque chacun est à la fois client et fournisseur d'un autre⁴⁰.

Évidemment, l'ambiguïté ne se situe pas entre l'audit interne et la qualité mais entre l'audit interne et l'audit qualité qui constitue une obligation de la norme ISO 9001. Si les finalités de ces deux métiers sont les mêmes, leurs modes de fonctionnement, leur organisation des missions se diffèrent.

Tableau 1. 3 : Différences clés entre l'audit interne et l'audit qualité

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

Source : SCHICK Pierre et *al*, *op-cit*, 2010, p 37

⁴⁰ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 83

1.1.2.2.4 Audit interne et inspection⁴¹

Tableau 1. 4 : Différences clés entre l’audit interne et l’inspection

	AUDIT INTERNE	INSPECTION
Régularité/ efficacité	Contrôle le respect des règles et leur pertinence , caractère suffisant...	Contrôle le respect des règles sans les n’interpréter ni les remettre en cause.
Méthode et objectifs	Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d’éviter la réapparition du problème	S’en tient aux faits et identifie les actions nécessaires pour les réparer et remettre en ordre
Évaluation	Considère que le responsable « le chef » est toujours responsable et donc critique les systèmes et non les hommes : évalue le fonctionnement des systèmes	Détermine les responsabilités et fait éventuellement sanctionner les responsables. Évalue le comportement des hommes , parfois leurs compétences et qualités.
Service/ police	Privilégie le conseil et donc la coopération avec les audités	Privilégie le contrôle et donc l’indépendance des contrôleurs
Sélection/ sélectivité	Répond aux préoccupations du management soucieux de renforcer sa maîtrise, sur mandat de la direction générale	Investigations approfondies et contrôles très exhaustifs , éventuellement sous sa propre initiative

Source : SCHICK Pierre et *al*, *op-cit*, 2010, p 42

1.1.2.2.5 Audit interne et contrôle interne

Le contrôle interne peut faire l’objet d’une étude entière avec ses aspects ambigus. À cet effet, nous nous concentrons uniquement sur les éléments à ne pas confondre avec l’audit interne. Ceci, tout de même, n’exclut pas d’éclaircir la notion du contrôle interne.

La revue de la littérature montre une variété de définitions de contrôle interne, mais elles ne sont pas entièrement contradictoires. En effet, toutes les définitions se coïncident dans le fait que le contrôle interne ne s’agit pas d’une fonction, mais d’un « *ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables⁴² de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités.* » (Jacques RENARD, 2017)⁴³. C’est dans cette optique que le contrôle interne est en quelque sorte la finalité de l’audit interne.

⁴¹ Dans les banques, le titre « inspection » ou « inspection générale » couvre une combinaison des deux métiers.

⁴² Ces responsables se sont des acteurs du contrôle interne qui sont le conseil d’administration, le comité d’audit, la direction générale, l’audit interne, le personnel, les contrôleurs internes, le *risk manager*, les organismes de contrôle et les organismes professionnels.

⁴³ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 128

Selon cette conception la distinction entre l'audit interne et le contrôle interne est clair : l'auditeur interne apprécie l'efficacité du système de contrôle interne et vérifie qu'il produit bien les actions souhaitables. Or, pour l'auditeur externe, l'audit interne apparaît comme une composante du contrôle interne. Car, il concourt à l'objectif du contrôle interne, la maîtrise de l'entreprise⁴⁴.

Par ailleurs, depuis l'avènement de nouvelles obligations légales en particulier la loi Sarbanes-Oxley aux États-Unis et à un degré moindre la loi de sécurité financière en France. Les grandes entreprises, pour répondre à ces nouvelles obligations, se sont organisées différemment. La conséquence de cette réorganisation fut, entre autres, de se doter d'un service de contrôle interne⁴⁵. D'où l'apparition des contrôleurs internes. À ce titre, l'ambiguïté se situe entre le rôle des contrôleurs interne est celui des auditeurs internes.

En effet, le rôle des contrôleurs internes ne s'agit ni d'apprécier le contrôle interne et de faire des propositions pour l'améliorer, ni de décider ce qu'il convient de faire pour faire échec aux risques. Mais, selon RENARD J. (2017)⁴⁶, ils jouent le rôle plutôt d'un chef d'orchestre, non pas pour écrire la partition ou pour la jouer, mais pour coordonner l'action de tous et éviter les fausses notes. De ce fait, leur place est auprès des responsables opérationnels de haut niveau. Selon REANRD J. (2012)⁴⁷ leur rôle devrait porter sur cinq points à savoir :

- Être auprès de ces responsables le spécialiste qui conseille, alerte, assiste, mais en veillant attentivement à ne pas les déresponsabiliser ;
- Veiller à la cohérence de l'ensemble des dispositifs mis en place ;
- Contribuer activement à la mise en place des recommandations de l'audit interne ;
- Procéder à l'évaluation périodique du système en place et en déduire les actions à entreprendre ;
- Participer à la formation et à la sensibilisation du personnel.

Toutefois, l'activité de l'audit interne et celle du contrôle interne complète l'une l'autre. Le contrôleur interne conçoit et met en œuvre le contrôle interne, l'auditeur interne en apprécie l'existence, la bonne application et l'efficacité⁴⁸.

⁴⁴ BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 45

⁴⁵ SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *op-cit*, 2010, p 38

⁴⁶ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 89

⁴⁷ RENARD Jacques, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Eyrolles, Paris, 2012, p 38

⁴⁸ SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *op-cit*, 2010, p 39

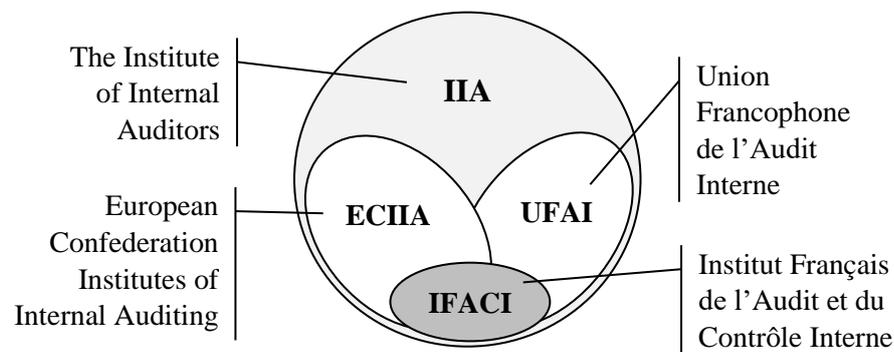
1.1.3 Les normes de l'audit interne

L'audit interne est une profession normée qui s'appuie sur des principes normatifs internationaux édictés par la communauté internationale de l'audit interne.

1.1.3.1 La communauté internationale de l'audit interne

Au plan international, la communauté de l'audit interne regroupe essentiellement plusieurs instituts internationaux. Citons particulièrement : « *the Institute of Internal Auditors -IIA* », « La confédération européenne des instituts d'audit interne -ECIIA », « l'Union Francophone de l'Audit Interne - UFAl » et bien entendu « l'institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne -l'IFACI »⁴⁹.

Figure 1. 3 : La communauté internationale de l'audit interne



Source : SCHICK Pierre et al, *op-cit*, 2010, p 30

L'**IIA**, créé en 1941, est une association professionnelle internationale dont le siège social se trouve à Lake Mary, en Floride, aux États-Unis. L'**IIA** est reconnu comme « *le représentant, l'organisme de normalisation et le centre de ressources pour le développement professionnel et la certification dans le secteur de l'audit interne, dans le monde entier.* » (Kurt F. Reding et al, 2015)⁵⁰. À l'échelle mondiale, l'**IIA** compte plus de 200 000 membres. Sa mission est d'assurer un leadership dynamique pour la profession de l'audit interne à l'échelle mondiale. Les activités à l'appui de cette mission consistent notamment, mais pas exclusivement, à⁵¹:

- Promouvoir la valeur que les professionnels de l'audit interne apportent à leur organisation ;

⁴⁹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 93-94

⁵⁰ REDING Kurt F. et al, *Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques*, Eyrolles, Paris, 2015, p 16

⁵¹ <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>, consulté le 20/12/2020 à 16h

- Offrir des possibilités complètes de formation et de perfectionnement professionnels, établir des normes et d'autres lignes directrices en matière de pratique professionnelle, ainsi que des programmes de certification ;
- Diffuser et promouvoir les connaissances quant à l'audit interne et son rôle approprié en matière de contrôle, de gestion des risques et de gouvernance auprès des praticiens et des parties prenantes ;
- Former les professionnels et d'autres publics pertinents sur les bonnes pratiques en matière d'audit interne ;
- Favoriser le partage d'informations et d'expériences entre les auditeurs internes du monde entier.

L'**IFACI**, fondé en 1965 dont le siège social est situé à Paris en France, est affilié à l'*IIA* et rassemble plus de 6000 professionnels de l'audit et du contrôle internes. L'institut participe activement à l'évolution des professions de l'audit et du contrôle interne en favorisant la diffusion des normes internationales ; en partageant les meilleures pratiques et par la professionnalisation des acteurs et des organisations⁵².

L'**ECIIA** a été créée en 2001 en tant qu'organisation internationale à but non lucratif basée à Bruxelles en Belgique. L'ECIIA compte environs 47000 membres de 34 instituts nationaux d'audit interne de pays qui font partie de la grande région européenne. Sa mission est de promouvoir la bonne gouvernance d'entreprise et l'audit interne au niveau européen grâce au partage des connaissances ; au développement de relations clés et à l'impact sur l'environnement réglementaire en négociant avec le Parlement européen et les autorités européennes et autres acteurs clés⁵³.

L'**UFAl**, fondée en 1988 à l'initiative de l'IFACI dont le siège social est situé à Paris en France, a pour vocation de promouvoir et de développer la pratique professionnelle de l'audit interne dans les pays francophones. Son action s'oriente essentiellement autour de quatre objectifs à savoir⁵⁴ :

- Développer les échanges, les contacts, les rencontres afin de mettre en commun les expertises de chacun ;

⁵² <https://www.ifaci.com/> , consulté le 20/12/2020 à 22h15

⁵³ <https://www.eciia.eu/> , consulté le 20/12/2020 à 22h40

⁵⁴ <https://www.ufai-asso.org/> , consulté le 20/12/2020 à 23h15

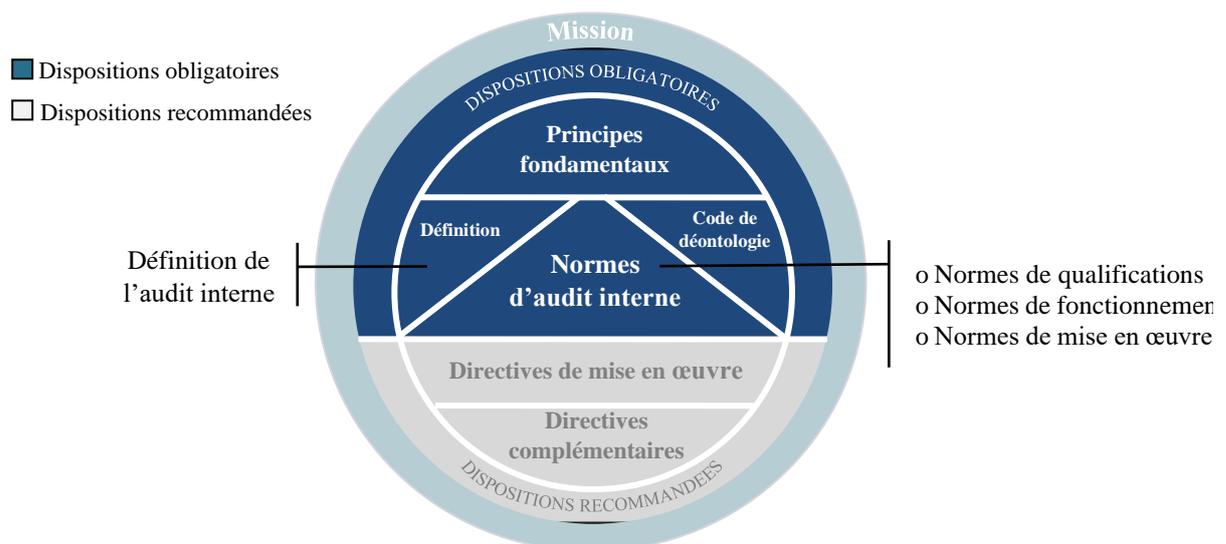
- Accroître le nombre de publications de langue française, en leur assurant une plus grande diffusion ;
- Apporter une aide à la formation d'auditeurs internes et assurer la promotion du DPAI (Diplôme Professionnel de l'Audit Interne) et du CIA® –*Certified Internal Auditor* en français ;
- Aider à la constitution d'associations d'auditeurs internes.

1.1.3.2 Le cadre de référence international d'audit interne

La normalisation de la fonction d'audit interne est passée par des étapes. D'abord, il y eut, dès 1947, la déclaration des responsabilités qui définit objectifs et champ d'action de l'audit interne. Ensuite, il y a eu lieu des révisions au fur et à mesure avec l'évolution de l'audit interne (en 1981, en 1991, en 1995, en 2002 et en 2009). Par la suite, une refonte totale des normes d'audit interne a été initiée dès 2015 et achevée en 2017⁵⁵.

Ces normes sont regroupées dans un document dit, mot original, l'IPPF (*International Professional Practices Framework*) et qui s'est traduit en français « le cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne ». Ce dernier est composé principalement de six parties.

Figure 1. 4 : Le cadre de référence international des pratiques professionnelles



Source : www.theiia.org ⁵⁶

⁵⁵ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 95

⁵⁶ Consulté le 21/12/2020 à 11h30

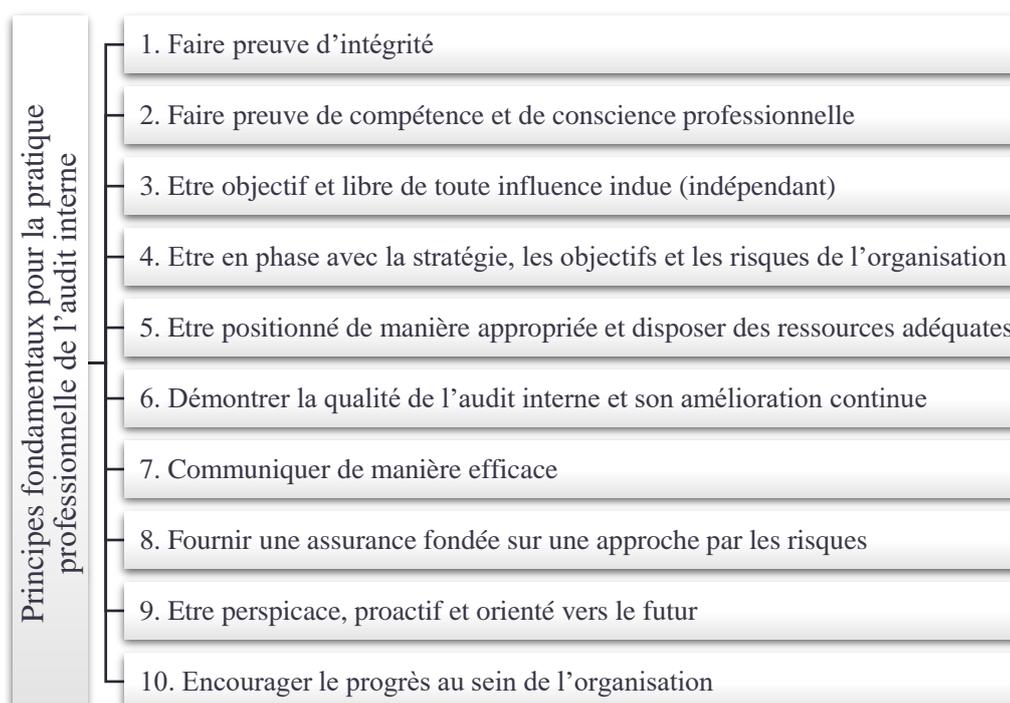
Tel qu'il est illustré dans la **figure 1.4**, La réalisation de la mission de l'audit interne, qui est d'accroître et préserver la valeur de l'organisation, repose sur la mise en œuvre de l'ensemble des dispositions obligatoires et recommandées de l'*IPPF*.

1.1.3.2.1 Les dispositions obligatoires de l'*IPPF*

Les dispositions obligatoires du cadre de référence international des pratiques professionnelles sont au nombre de quatre : les principes fondamentaux ; la définition de l'audit interne⁵⁷ ; le code de déontologie et les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

Les **principes fondamentaux** pour la pratique professionnelle de l'audit interne, sont au nombre de dix, mettent l'accent sur l'aspect normatif de l'audit interne et les préoccupations du management.

Figure 1.5 : Principes fondamentaux pour la pratique de l'audit interne

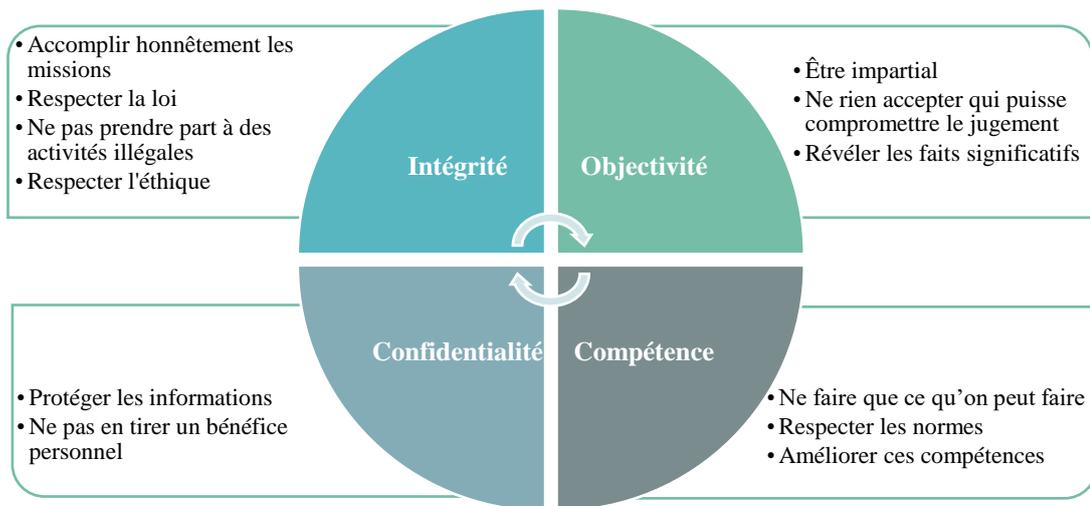


Source : Établi par nos soins à partir de la littérature⁵⁸

Le **code de déontologie** précise aux auditeurs la valeur à respecter dans l'accomplissement de leur activité. Il énonce quatre (4) principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite. La **figure 1.6** les présente succinctement.

⁵⁷ C'est la définition précédemment indiquée et commentée (voir §3 du point -définition de l'audit interne)

⁵⁸ IFACI, *op-cit*, Edition 2017, p 06

Figure 1. 6 : Code de déontologie

Source : Établi par nos soins à partir de la littérature⁵⁹

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne visent à⁶⁰ :

- Guider l'application des dispositions obligatoires de l'*IPPF* ;
- Fournir un cadre pour l'exécution et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
- Établir les critères d'appréciation de la performance de l'audit interne ;
- Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Ces normes se décomposent en trois types et qui s'appliquent à toutes les missions d'audit⁶¹ :

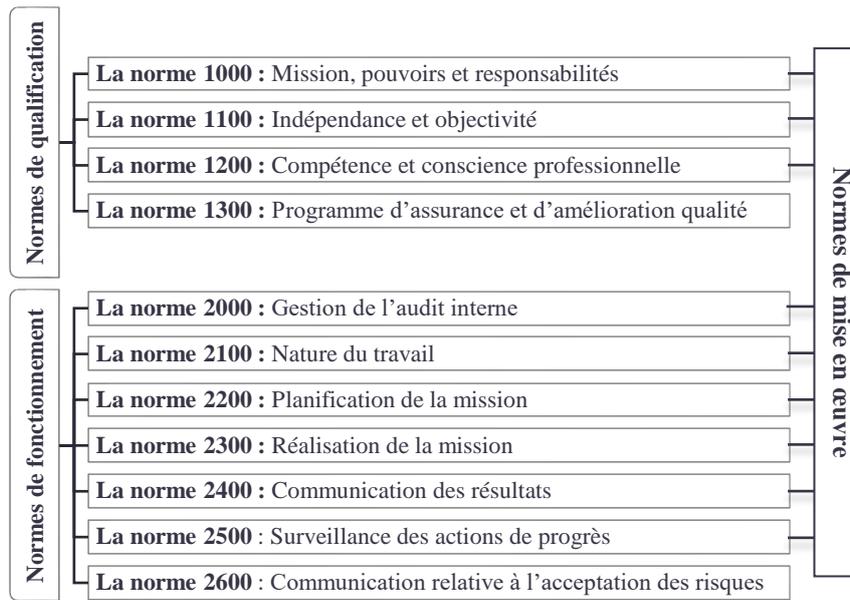
- **Normes de qualification** (série 1000) qui énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie ;
- **Normes de fonctionnement** (série 2000) qui décrivent la nature activités d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer leur performance ;
- **Normes de mise en œuvre** (séries 1000 ou 2000 assorties d'une lettre) qui complètent les précédentes pour des missions spécifiques.

Citons, à titre indicatif, en ce qui suit les articles principaux des normes de qualification et de fonctionnement.

⁵⁹ IFACI, *op-cit*, 2017, pp 08-11

⁶⁰ The Institute of Internal Auditors, "*International standards for the professional practice of internal auditing*", 2017, p 1

⁶¹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 95

Figure 1.7 : Les normes internationales de l'audit interne

Source : Établi par nos soins à partir de la littérature⁶²

Les normes de qualification et les normes de fonctionnement se composent respectivement de quatre et sept articles principaux, eux-mêmes détaillés en plusieurs sous articles et normes de mise en œuvre qui, celles-ci, indiquent les exigences applicables aux activités d'assurance (A) ou de conseil (C).

Les activités d'assurance comprennent l'évaluation objective afin de formuler des opinions ou des conclusions concernant une entité, une fonction, un processus, un système, dont la nature et le périmètre d'intervention sont déterminées par l'auditeur interne. À titre d'exemple, dans cette catégorie entrent les audits financiers, de performance, de conformité, de système d'information...etc. **Les activités de conseil** sont généralement entreprises à la demande spécifique d'un client dont la nature et le périmètre d'intervention font l'objet d'un accord avec le client. Les avis, les conseils, l'assistance et la formation servent comme exemple de ces activités⁶³.

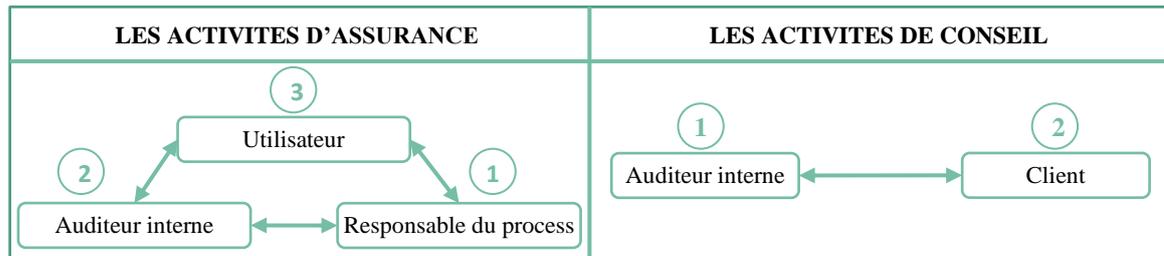
Comme l'affiche la **figure 1.8** ci-après, la structure des activités de conseil fait intervenir deux parties à savoir : (1) la personne ou le groupe qui offre les conseils dit « l'auditeur interne » et, (2) la partie sollicitant et recevant le conseil dite « le client ». Ceci dit, l'audit interne se concerte directement avec le client afin d'ajuster la mission pour mieux répondre aux besoins de ce dernier.

⁶² The Institute of Internal Auditors, *op-cit*, 2017, pp 3-20

⁶³ *Ibid*, p 02

La structure des activités de conseil fait, plutôt, intervenir trois parties : (1) la partie directement responsable du process, de la fonction ou système objet de l'évaluation dite aussi « audité », (2) la personne ou l'équipe réalisant l'évaluation à savoir « l'auditeur interne » et, (3) la personne ou le groupe qui utilise l'évaluation « l'utilisateur ». Ce dernier, qui ne participe pas directement à la mission, n'est pas identifié explicitement par l'*IIASB*⁶⁴.

Figure 1. 8 : La structure des activités d'assurance et de conseil



Source : Établi par nos soins à partir de la littérature⁶⁵

1.1.3.2.2 Les dispositions recommandées de l'*IPPF*

Les dispositions recommandées figurent dans la moitié inférieure du cercle de l'*IPPF* (cf. figure 1.4). Ces dispositions proposent les meilleures pratiques pour une mise en œuvre efficace de la définition, des principes fondamentaux, du code de déontologie et des normes. Autrement dit, elles représentent le cadre conceptuel qui organise les dispositions obligatoires promulguées par l'*IIA*.

Les dispositions recommandées de l'*IPPF* comprennent deux catégories à savoir⁶⁶ :

- **Lignes directrices de mise en œuvre** qui aident les auditeurs internes à appliquer les normes et le code de déontologie en fournissant collectivement une approche et des méthodologies de l'audit interne, mais ne détaillant pas les process ou les procédures. Ces directives peuvent varier selon la culture et la nature de l'activité ;
- **Lignes directrices complémentaires** qui fournissent des recommandations supplémentaires détaillées sur la conduite des activités d'audit interne. Il s'agit notamment des domaines d'actualité, des questions sectorielles, ainsi que de processus et de procédures, d'outils et de techniques, de programmes, d'approches progressives et d'exemples de livrables.

⁶⁴ «*International Internal Audit Standards Board*»

⁶⁵ REDING Kurt F. et al, *op-cit*, 2015, p 15

⁶⁶ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 111-112

1.2 MÉTHODOLOGIE DE L'AUDIT INTERNE

L'auditeur interne examine, s'il convient de dire, les processus de l'entreprise. À titre indicatif, l'activité recouvrement, la fonction recrutement, l'organisation administrative, comptable et financière d'une filiale, etc. Au fait, il s'agit de déceler les principales faiblesses et dysfonctionnement de l'organisation, en déterminer les causes, en évaluer les conséquences, leur trouver un remède et convaincre les responsables d'agir⁶⁷. Pour ce faire, il y a des principes à respecter une méthodologie à suivre et des outils à utiliser.

À cet égard, la méthode de conduite d'une mission d'audit interne doit être avant tout simple pour qu'elle soit compréhensible et applicable. En second lieu, la méthode, certes, est unique, mais elle n'est pas identique. Ce qui fait qu'elle doit être adaptable au milieu auquel l'auditeur interne travaille et enfin, la transparence qui peut se manifester dans l'utilisation de certains outils lors du déroulement de la mission⁶⁸.

Toute mission d'audit peut durer de quelques jours à quelques mois. Elle se déroule en trois grandes phases généralement admises : préparation, vérification et conclusion. Les normes professionnelles utilisent la terminologie planification (norme 2200), réalisation (norme 2300) et communication (norme 2400)⁶⁹.

1.2.1 Planification de la mission

La phase de préparation ou d'étude ou encore de planification de la mission (norme 2200) se prépare au bureau de l'auditeur interne et dans son service. Cette phase, qui ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une bonne capacité de lecture, d'attention et d'apprentissage. Car, elle demande d'une part l'aptitude à apprendre et à comprendre et, d'autre part, une bonne connaissance de l'entreprise (où trouver la bonne information et à qui la demander)⁷⁰.

Au cours de cette phase, l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Car, dans cette phase l'auditeur interne doit concevoir un plan pour chaque mission en précisant les objectifs, le périmètre d'intervention, le calendrier de la mission et les ressources allouées. Ce plan doit prendre en compte la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation⁷¹.

⁶⁷ SCHICK Pierre, *Guide d'audit des achats et des ventes*, Eyrolles, Paris, 2014, p 100

⁶⁸ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 199-202

⁶⁹ (Cf. figure 1.7)

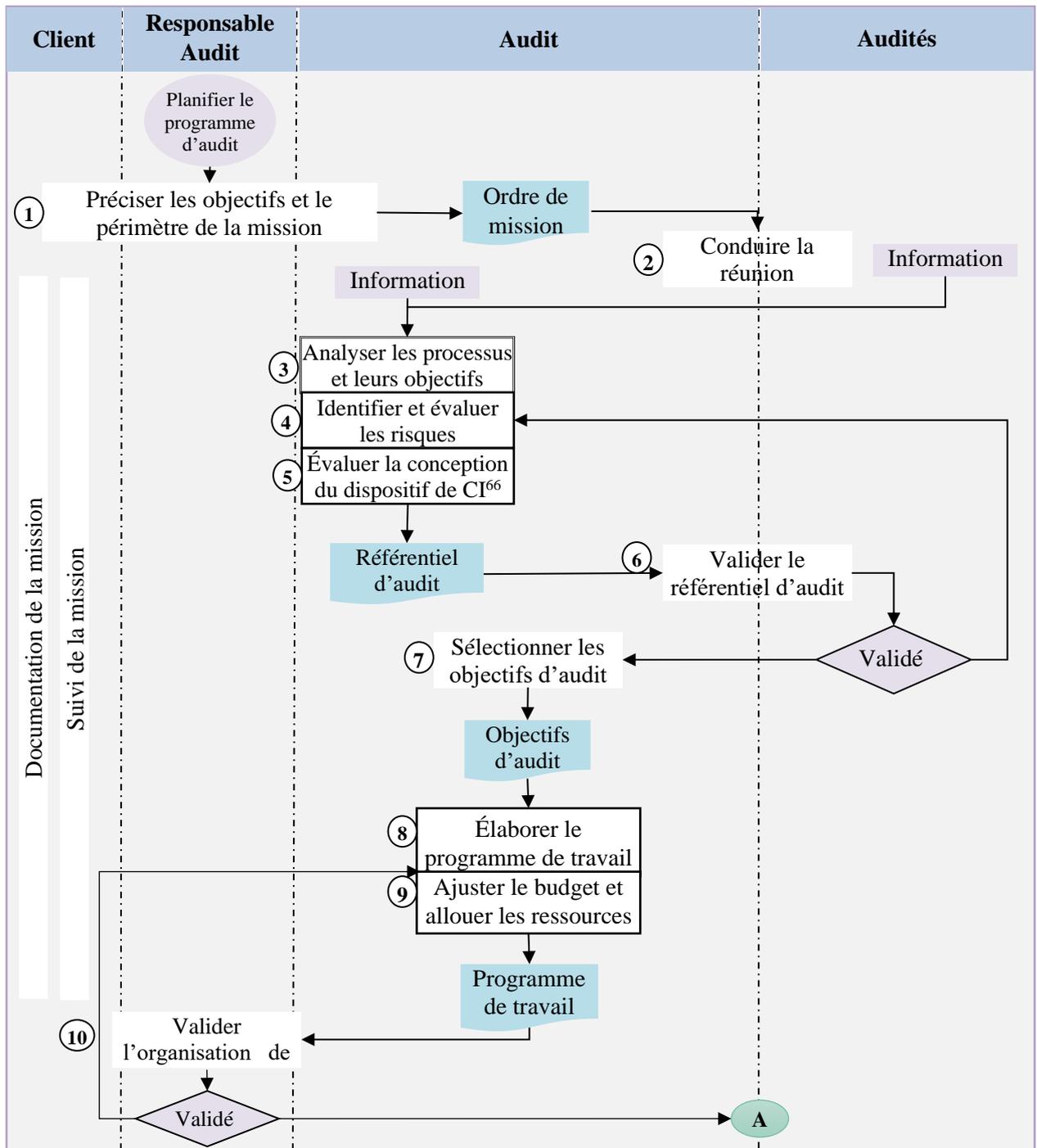
⁷⁰ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 207-208

⁷¹ IFACI, *op-cit*, 2017, p 33

1.2.1.1 Les modalités d'application

La phase de planification passe par dix (10) étapes. Nous schématisons en ce qui suit un mode opératoire simplifié de cette phase.

Figure 1. 9 : Modalités d'application de la phase de planification



Source : Adapté de l'IFACI, *Les outils de l'audit interne*, Eyrolles, Paris, 2013

⁷² CI : Contrôle Interne

1.2.1.2 Les documents associés

Les documents essentiels associés à la phase de préparation sont de coutume l'ordre de mission et la programme de travail.

L'ordre de mission : l'ordre de mission formalise le mandat donné par la direction générale à l'audit interne⁷³. Il a pour objectif d'informer les responsables des secteurs de l'organisation concernés par une mission d'audit interne de ses objectifs et des modalités de son déroulement. Il contient essentiellement l'évènement déclencheur, les clients, la période, l'équipe d'audit, les objectifs de la mission, le périmètre de la mission, les livrables⁷⁴;

Le programme de travail : après avoir définie les objectifs d'audit dans la septième étape, les auditeurs internes doivent élaborer un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Le programme de travail n'est qu'un document qui a plusieurs appellations (rapport d'orientation, plan de mission, terme de référence...)⁷⁵. Il contient essentiellement les objectifs d'audit sélectionnés à partir des risques majeurs identifiés dans le référentiel d'audit ; les procédures et les tests qui seront mis en œuvre pour évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle interne et les ressources en charge des procédures à mettre en œuvre et le calendrier de mise en œuvre⁷⁶.

1.2.2 Réalisation de la mission

La phase de réalisation traduit le démarrage officiel de la mission. Elle fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Dans cette phase, l'auditeur interne doit identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission⁷⁷.

1.2.2.1 Les modalités d'application

Cette phase, à la suite de la première phase, commence par une réunion qui ouvre la phase de réalisation. Cette réunion a plusieurs appellations « réunion d'ouverture », « réunion d'orientation », « réunion de début des opérations » ou encore « réunion de lancement de la phase d'accomplissement »⁷⁸.

⁷³ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 212

⁷⁴ IFACI, *op-cit*, 2013, p 84

⁷⁵ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 234

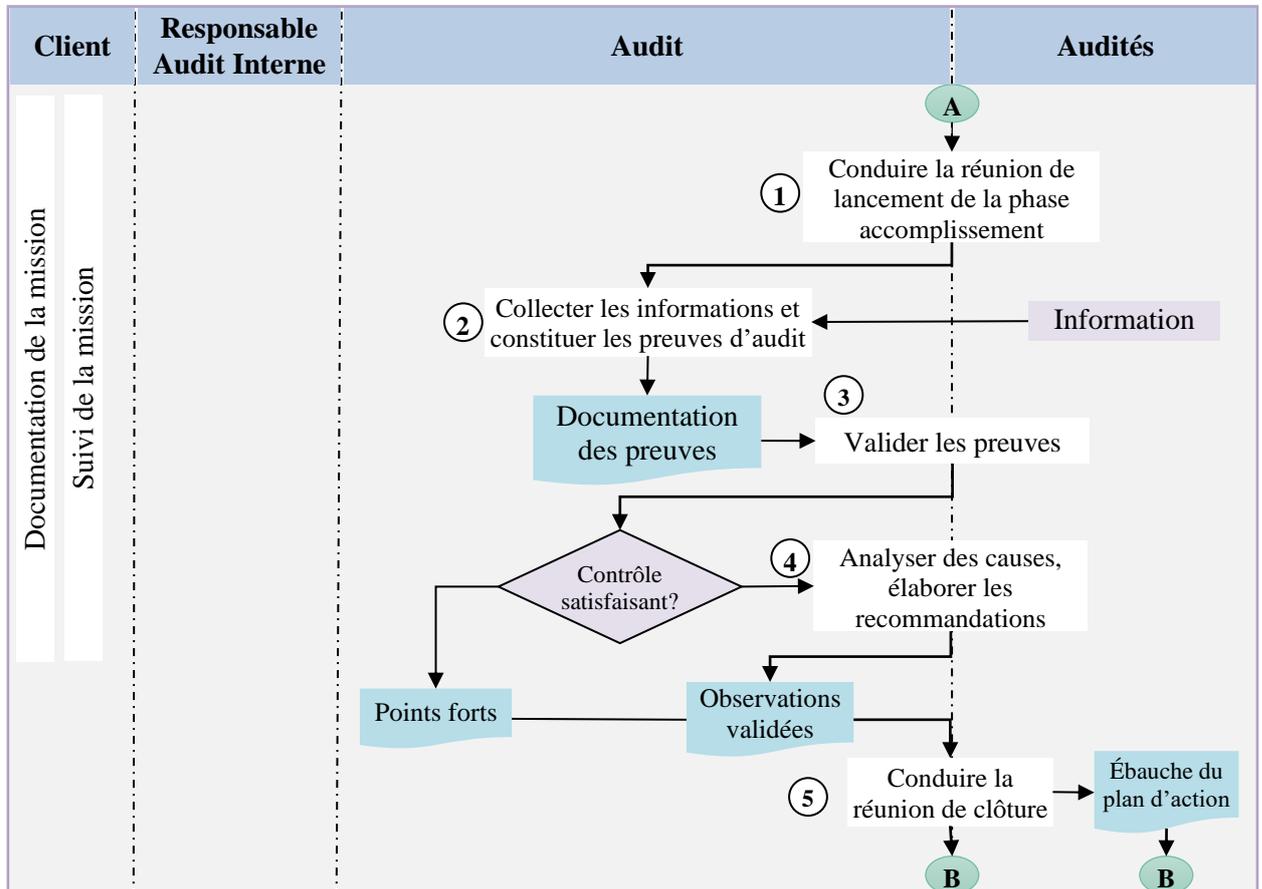
⁷⁶ IFACI, *op-cit*, 2013, p 86

⁷⁷ *Idem*, 2017, p 36

⁷⁸ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, p 239

Cette phase passe généralement par cinq (5) étapes s'inscrivant dans un processus de continuité des étapes précédentes de la phase de préparation. Nous donnons en ce qui suit un mode opératoire simplifié de chaque étape.

Figure 1. 10 : Modalités d'application de la phase de réalisation



Source : Adapté de l'IFACI (2013)

1.2.2.2 Les documents associés

Les documents associés à cette phase, outre le programme de travail, sont : la fiche de test et la fiche d'observation.

Le programme de travail, élaboré dans la phase de planification, est utilisé aussi dans la phase de réalisation lors de la réunion d'ouverture et l'étape de collecte des informations. À ce titre, ce document (planning de réalisation) encadre la phase de réalisation de la mission. Il permet à tous les auditeurs de la mission d'être informés de l'état d'avancement des travaux sur le terrain⁷⁹.

⁷⁹ IFACI, *op-cit*, 2013, p 86

La fiche de test est un document interne à l'équipe d'audit. Elle est utilisée dans la deuxième et la troisième étape de la phase de réalisation. Elle sert de preuve à l'auditeur interne. Cette fiche contient les noms des auditeurs en charge du test, la date de réalisation du test, les sources d'informations utilisées et les résultats du test réalisé⁸⁰;

La fiche d'observation, qui est utilisée dans la quatrième étape de cette phase, constitue le corps du rapport d'audit détaillé. Il doit être explicite pour tous les destinataires du rapport d'audit. Les fiches d'observation sont la formalisation du résultat de la comparaison entre un référentiel et une réalité observée. À ce titre, cette fiche propose une analyse des causes des éventuels dysfonctionnements ainsi que les mesures correctives qui permettraient d'y remédier. Elle contient essentiellement les éléments suivants : le référentiel ; les faits ; les causes ; les conséquences, les conclusions et les recommandations⁸¹.

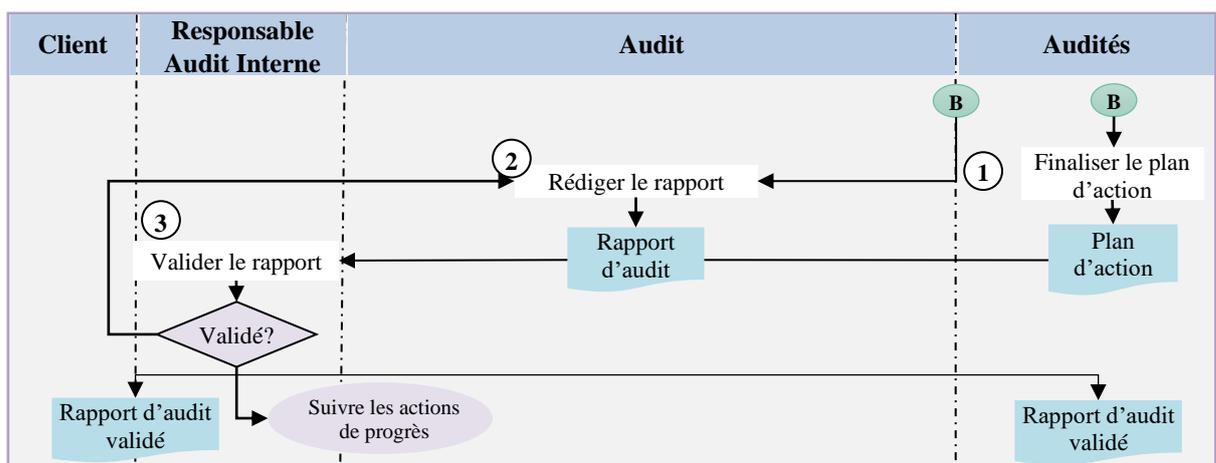
1.2.3 Communication des résultats

Cette dernière phase s'effectue généralement au bureau de l'auditeur. Cette phase exige des auditeurs une grande faculté de synthèse et une bonne aptitude à la rédaction. Dans ce sens, l'auditeur va cette fois élaborer et communiquer son rapport d'audit après avoir rassemblé les éléments et les résultats de la mission.

1.2.3.1 Les modalités d'application

La phase de conclusion s'applique en trois (3) étapes qui sont simplifiées ainsi :

Figure 1. 11 : Modalités d'application de la phase de communication



Source : Adapté de l'IFACI (2013)

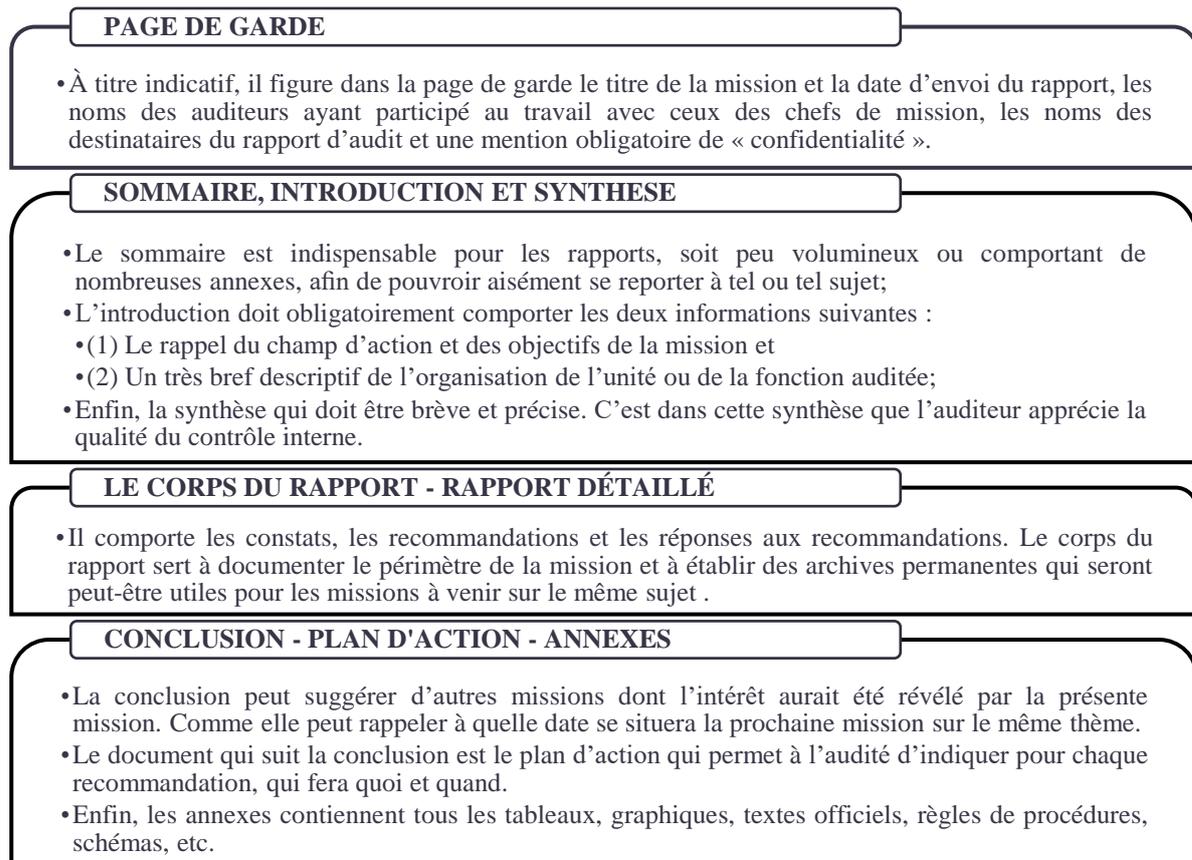
⁸⁰ IFACI, *op-cit*, 2013, p 88

⁸¹ *Ibid*, p 90

1.2.3.2 Les documents associés

Le **rapport d'audit** est certes le document le plus important dans une mission d'audit. Ce document final a pour objectif de communiquer des informations opportunes et pertinentes à la direction et aux responsables du domaine audité. Ces informations portent sur les points à améliorer et les axes d'amélioration envisagés ainsi que sur les points forts⁸². La figure ci-après illustre la structure du rapport d'audit interne généralement admise⁸³:

Figure 1. 12 : Structure du rapport d'audit interne



Source : Établi par nos soins à partir de la littérature

In fine, une **fiche de suivi de mission** est renseignée tout au long de la mission. Elle a pour objectif de s'assurer que la mission a été conduite selon les règles et procédures définies par le responsable de l'audit interne et éventuellement selon les normes. Cette fiche contient essentiellement le nom et la nature de l'élément qui constitue le dossier d'audit, la date d'élaboration, le nom de l'auditeur chargé de l'élaboration, la date de validation, le nom de l'auditeur chargé de la supervision⁸⁴.

⁸² IFACI, *op-cit*, 2013, p 92

⁸³ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 291-295

⁸⁴ IFACI, *op-cit*, 2013, p 94

1.3 LES OUTILS DE L'AUDIT INTERNE

L'auditeur interne utilise d'outils divers lors de conduite d'une mission d'audit. Ces outils présentent trois caractéristiques à savoir⁸⁵:

- Ils ne sont pas employés systématiquement (selon l'objectif de l'audit) ;
- Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne et sont utilisés à de nombreuses fins par d'autres professionnels (auditeurs externes, consultants, etc.) ;
- Il peut y avoir lieu d'utiliser, pour le même objectif, deux outils en même temps.

Il convient de souligner par ailleurs qu'il existe plusieurs critères de classement de ces outils. En effet, certains distinguent entre techniques (observations, entretiens...) et outils (diagrammes, grilles...). D'autres optent pour un classement qui traduit les démarches de l'auditeur. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous distinguons deux outils à savoir les outils d'interrogation et les outils de description.

1.3.1 Les outils d'interrogation

Les outils d'interrogation aident l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose. À titre indicatif, ces outils sont généralement les sondages statistiques ou échantillonnages, les interviews et les questions écrites ainsi que les outils informatiques.

Quant aux outils informatiques, nous pouvons délimiter trois catégories à savoir⁸⁶ :

- Les outils de travail de l'auditeur : à titre indicatif, les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin (PowerPoint, *Flow charting*...), les tableurs, les logiciels de représentation graphique, etc. ;
- Les outils de réalisation des missions : ces outils permettent à l'auditeur interne de concevoir son tableau de risque, d'établir le QCI (Questionnaire de Contrôle Interne), etc. Aussi bien les ERP (*Entreprise Ressource Planning*) qui permettant l'accès immédiat de l'auditeur aux informations ;
- Les outils de gestion du service : sont généralement des logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation, les outils de mesure d'efficacité des missions d'audit, etc.

Quant aux sondages statistiques et les interviews sont synthétisés dans le tableau ci-après.

⁸⁵ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 321-322

⁸⁶ *Ibid*, pp 334-338

Tableau 1. 5 : Outils d'interrogation de l'audit interne

	Les sondages statistiques	Les interviews ou entretiens
À quoi ça sert ?	Obtenir les preuves d'un éventuel dysfonctionnement de la population mère, dont la taille ne permet pas une analyse exhaustive, en observant les faits sur un sous ensemble réduit de cette population (échantillon aléatoire)	o Appréhender les différents processus de l'organisation en posant des questions aux personnes impliquées dans le domaine audité ; o Collecter les informations et constituer les preuves d'audit qui permettront d'atteindre les objectifs de la mission.
Comment l'utilise-t-on et qui l'utilise ?	L'auditeur l'utilise pour apprécier soit une problématique à caractère discontinu dont la réponse soit oui/non (exp : la facture est validée ou pas). Soit une problématique à caractère continu (peut prendre une infinité de valeurs (exp : une valeur totale de stocks à une date donnée).	AVANT l'interview l'auditeur préparer les thèmes à aborder, les documents à récupérer, les points à détailler ; PENDANT l'interview l'auditeur doit maîtriser le déroulement de l'entretien pour couvrir l'ensemble des points prévus à l'ordre du jour ; APRÈS l'interview l'auditeur doit établir un compte rendu dans les plus brefs délais comme garantie de ne rien oublier.
Avantages	o Étudier les caractéristiques d'une population dont la taille ne permet pas une analyse exhaustive ; o Gagner du temps et donc le coût d'investigations.	o La rencontre directe avec les audités permet à l'auditeur de se forger une première opinion sur le niveau de risque ; o L'audité est impliqué dans la démarche d'audit, il adhèrera d'autant plus facilement aux recommandations ultérieures.
Limites	o Temps consacré à l'analyse des individus de l'échantillon ; o Taille de l'échantillon pouvant remettre en cause la pertinence de ce type de test ; o Qualité des données du système d'information.	o La qualité des échanges repose en partie sur les compétences relationnelles de l'auditeur interne ; o Certains contextes conduisent les audités à craindre l'exploitation de leurs dires que fera l'auditeur interne. Ce dernier, aussi, peut être trompé par l'interviewé.
Facteurs clés de succès	o Accessibilité des données ; o Population homogène ; o Disponibilité des ressources.	o Préparer l'entretien ; o Respecter les personnes interrogées et parler leur langage ; o Ne pas avoir d'idées préconçues.

Source : Établi par nos soins à partir de la littérature⁸⁷

1.3.2 Les outils de description

Les outils de description aident à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées. À titre indicatif, l'observation physique, la narration, les diagrammes et les organigrammes fonctionnels, les grilles d'analyse et la piste d'audit.

J. RENARD (2013)⁸⁸ distingue entre deux sortes de narration à savoir la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La narration par l'audité est orale et apporte le plus d'enseignements. Dans son utilisation l'auditeur se contente d'écouter et de noter. Cet outil a pour objet de décrire un cadre général. La narration par l'auditeur ce n'est que la transcription narrative d'une narration orale. Elle n'exige aucune technique. Mais, elle doit être structurée et logique pour assurer la communicabilité de l'information.

⁸⁷ a- IFACI, *op-cit*, 2013, pp 50-78

b- SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *op-cit*, 2010, pp 185-204

⁸⁸ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 346-347

Tableau 1. 6 : Outils de description de l'audit interne

	L'observation physique	Le diagramme –flow chart–	La grille d'analyse des tâches
À quoi ça sert ?	<ul style="list-style-type: none"> o Constater la réalité instantanée du fonctionnement d'un phénomène ; o Soulever des problèmes qui ne sont pas connus, ou qui ne peuvent être déduits de l'analyse de l'information écrite. 	<ul style="list-style-type: none"> o Visualiser le cheminement des informations ; o Mieux cerner la procédure dans ses détails ; o Dégager les forces et les faiblesses. 	<ul style="list-style-type: none"> o Elle s'établit afin de s'assurer du respect d'un principe de base du contrôle interne « la séparation des fonctions » ; o Elle permet à l'auditeur de vérifier qu'il n'y a pas cumul de fonctions sur un même acteur.
Comment l'utilise-t-on et qui l'utilise ?	<ul style="list-style-type: none"> o Elle est pratiquée par l'ensemble des auditeurs, de l'auditeur junior jusqu'au chef de mission dont il est important de noter les observations dans l'instant. o Elle peut être indirecte, soit par la consultation directe des documents soit par correspondance avec les tiers concernés. 	<ul style="list-style-type: none"> o Flow chart est basé sur des procédures écrites existantes ; o L'auditeur l'utilise pour faire ressortir la nature des opérations réalisées et les intervenants concernés, les modes de classement -archivage physique, support informatique o L'auditeur doit se procurer une copie de chaque document utilisé afin d'illustrer le flow chart. 	<ul style="list-style-type: none"> o Peut-être conçue pour chaque fonction de l'organisation dont la première colonne liste les différentes tâches, la deuxième indique la nature de la tâche et les colonnes suivantes indiquent les personnes en charge des différentes étapes.
Avantages	<ul style="list-style-type: none"> o Le mode d'obtention de la preuve la rend fiable par nature. (Le phénomène est observé directement par l'auditeur interne) 	<ul style="list-style-type: none"> o Outil d'aide à la prise de connaissance ; o Outil de vérification ; o Il fournit des informations synthétisées ; o Il est utile pour situer et analyser les dispositifs de contrôle interne. 	<ul style="list-style-type: none"> o Elle est simple à élaborer ; o Elle permet de découvrir la personne qui effectue plusieurs tâches et la compatibilité entre ces différentes tâches ; o Elle permet de découvrir la tâche effectuée plusieurs fois ou non réalisée.
Limites	<ul style="list-style-type: none"> o Les preuves obtenues sont limitées au moment de l'observation ; o Le comportement des personnes peut être différent du fait de la présence d'un observateur ; o Elle n'est pas toujours possible (lieu de l'observation inapproprié...) 	<ul style="list-style-type: none"> o Il ne tient pas compte de la périodicité de réalisation des activités ; o Pour être compréhensible, il doit être représenté sur un nombre de feuilles restreint, ce qui limite son utilisation efficace pour certains processus trop complexes. 	<ul style="list-style-type: none"> o Elle a un aspect statique (reflète une situation à un instant donné ; o Identification des tâches non formalisées ; o Elle doit être vérifiée sur le terrain qu'elle correspond à la réalité.
Facteurs clés de succès	<ul style="list-style-type: none"> o L'auditeur interne devra veiller à ne pas perturber le fonctionnement normal des opérations ; o Ne pas intervenir tout au long de l'observation. 	<ul style="list-style-type: none"> o Avoir accès à des informations fiables. o Choisir le niveau de détail approprié. 	<ul style="list-style-type: none"> o Sélectionner des tâches en relation avec les objectifs d'audit ; o Sélectionner le niveau de détail approprié : personnes, services.

Source : Établi par nos soins à partir de la littérature⁸⁹

Le diagramme de circulation ou flow chart est une représentation graphique décrivant la suite des opérations réalisées, la nature des tâches, les contrôles effectués, les documents et supports utilisés. Il se base sur la symbolisation des supports d'information et traduit les flux à travers des flèches. Cette représentation graphique pourra être utile pour identifier les risques relatifs à chaque activité du processus et les contrôles clés qui permettent de les maîtriser.

⁸⁹ a- IFACI, *op-cit*, 2013, pp 52-76

b- SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *op-cit*, 2010, pp 179-189

Au sujet de l'organigramme fonctionnel, Il faut de prime abord distinguer entre l'organigramme hiérarchique qui est un dispositif essentiel de contrôle interne et mis en place par le responsable et l'organigramme fonctionnel qui est un outil pour l'auditeur. Ce dernier le construit, si nécessaire, à partir d'informations recueillies par observation, interviews, narrations... pour analyser un poste donné dans le cadre de la mission. Cet outil permet une première approche du problème de la séparation des tâches⁹⁰.

Quant à la piste d'audit, celle-ci fut à l'origine un outil de contrôle comptable par les Anglo-Saxons, applicable désormais aux comptabilités informatisées. Cet outil a pour objectif de s'assurer qu'il est possible de remonter à l'origine d'une opération. À titre indicatif, parmi les caractéristiques de la piste d'audit, elle ne concerne qu'une seule opération à la fois ; elle part du document ou résultat final pour remonter à la source ; elle exige parfois la validation et le constat sur le terrain. L'auditeur peut utiliser cet outil dans toutes les fonctions et pour toutes les opérations. Cet outil permet à l'auditeur de s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués tout au long du processus, et ont bien atteint leurs objectifs.⁹¹

1.3.3 La mise en œuvre des outils

La communication et la curiosité sont deux qualités essentielles de l'auditeur interne pour que les outils cités auparavant soient bien mis en œuvre⁹².

La communication est inéluctable dans la mission d'audit interne. En effet, la plupart des outils tels que nous l'avons montré exigent toujours le contact entre deux personnages : l'auditeur et l'audité. De ce fait, c'est ce contact n'est pas bon ou bien si la communication se fait mal, l'outil ne remplira pas son rôle convenablement (on obtient donc une interview incomplète, un organigramme erroné, etc.). À ce titre, une technique est envisageable, « le brainstorming »⁹³, qui permet de faire transmettre des idées et des suggestions à partir d'une simple confrontation des points de vue. Autrement dit, elle facilite l'expression d'idées. La liberté des membres du groupe et leur volonté de travailler ensemble à la résolution de problèmes est le facteur clés de succès de cette technique.

La curiosité d'esprit enrichit le dialogue tout autant que la bonne communication. En effet, elle permet d'une part de tout déceler dans les grilles d'analyse de tâches et les diagrammes de circulation et, d'autre part, elle rend possible le suivi, de bout en bout d'une piste d'audit, sans lâcher le fil conducteur en explorant chaque étape dans le détail des opérations.

⁹⁰ RENARD Jacques, *op-cit*, 2017, pp 349-352

⁹¹ *Ibid* pp 359-361

⁹² *Ibid*, pp 363-368

⁹³ Il se pratique en groupe (auditeurs/audités). Les membres de ce groupe doivent être en confiance afin de pouvoir s'exprimer librement. Il permet de produire un maximum d'idées dans un temps court (de 30 minutes à 2 heures).

Nous avons tenté tout au long de ce chapitre à dresser trois volets essentiels quant à l'audit interne. En effet, nous avons essayé de cerner les aspects relatifs à l'audit interne depuis son émergence à nos jours. Au départ, la fonction d'audit interne a commencé par un simple contrôle des comptes. Aujourd'hui, elle couvre tous les processus de l'organisation. De plus, la définition de l'audit interne par l'IIA, donne à l'audit interne de nouvelles responsabilités exigeant à celui-ci qu'il soit plus efficace. Dorénavant, l'audit interne n'est plus une simple fonction, mais une fonction de conseil qui devrait contribuer davantage à l'efficacité de management des risques, de dispositif de contrôle interne et au renforcement du système de gouvernance d'entreprise, tout aussi bien des entreprises familiales ou des entreprises non familiales. Ceux-ci constituent désormais les principaux domaines de préoccupation de l'audit interne. Pour accomplir cette mission, il y a des principes à respecter une méthodologie à suivre et des outils à utiliser.

CHAPITRE 2

LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES : ANALYSE THEORIQUE

CHAPITRE 2

LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES :

ANALYSE THEORIQUE

La gouvernance d'entreprise a fait l'objet d'une attention considérable ces dernières années. Bien que la notion demeure un concept vague et qui change de signification selon le contexte où il est employé, il n'est souvent pas entièrement compris, en particulier dans les entreprises familiales qui, celles-ci, occupent une place importante dans le tissu économique mondial. La réussite de ce type d'entreprises repose, entre autres, sur la combinaison de la performance économique avec l'harmonie familiale et la durabilité du contrôle. Ceci conduit à une panoplie de questions théoriques sur les caractéristiques des entreprises familiales et les spécificités de leur système de gouvernance.

A cet égard, l'objectif de ce chapitre est double. Le premier est de comprendre comment les entreprises familiales sont gouvernées. Le deuxième objectif, plus général, est de contribuer à la théorisation des entreprises familiales en prêtant une attention particulière aux dynamiques de gouvernance qui les caractérisent. De ce fait, le présent chapitre est structuré comme suit :

- La première section présente le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise ;
- La deuxième section met en exergue les principaux particularismes des entreprises familiales ;
- La troisième section expose les spécificités de la gouvernance des entreprises familiales.

2.1 LE CADRE CONCEPTUEL DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

La gouvernance d'entreprise est apparue selon Alain FINET (2005)⁹⁴ afin d'éviter certains comportements inappropriés au sein des entreprises. Ces comportements, entre autres, résultent d'une division des responsabilités au sein des organisations, principalement entre les actionnaires et les dirigeants. À la lumière des théories de la firme, Alain FINET (2005) souligne par ailleurs que la gouvernance de l'entreprise est apparue lorsque l'hypothèse de rationalité absolue a été remise en doute et celle de rationalité limitée acceptée.

Il convient de souligner à cet effet que l'hypothèse de rationalité limitée, qui est développée par Herbert A. Simon (1965), part du principe que l'individu est rationnel (ayant des objectifs et agissant en fonction de leur réalisation). Or, cette rationalité n'est pas absolue, elle est limitée, autrement dit, elle ne s'exerce pas de manière synoptique et en termes d'optimisation mais plutôt de façon séquentielle et en termes de satisfaction pour des raisons, d'une part, de complexité et d'incertitude du monde et, d'autre part, des limites des capacités individuelles⁹⁵. En effet, si les organisations fonctionnaient de manière optimale, il n'y aurait pas besoin d'instaurer des mécanismes de régulation en leur sein.

À ce titre, il convient de cerner la notion de gouvernance d'entreprise avant d'entamer ces différents courants. Le terme de gouvernance d'entreprise est à l'origine un mot anglais « *corporate governance* » qui s'est traduit en deux façons à savoir : par « gouvernement des entreprises » dont la plupart des auteurs francophones utilisent cette expression telle (Charreaux 1996, 1997, 2003 ; Gomez 1996, 2003 ; Pesqueux 2000) et par « gouvernance d'entreprise » expression employée principalement par (Thiveaud 1994 ; Perez 2003 ; Naciri et al 2006), Aussi bien (Charreaux 1998, 2000, 2004, 2008, 2011) dans ces récents travaux. À cet effet, nous retiendrons la deuxième traduction qui sera employée tout au long de ce travail.

En ce qui suit, nous présentons les principales théories relatives à la gouvernance d'entreprise (2.1.1), la dimension disciplinaire de la gouvernance d'entreprise (2.1.2) et, la dimension cognitive et comportementale de la gouvernance d'entreprise (2.1.3).

⁹⁴ FINET Alain, *Chapitre 1 : Pourquoi le gouvernement d'entreprise ? Introduction et mise en place d'un cadre théorique d'analyse*, In : DEPRET Marc-Hubert et al, *Gouvernement d'entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers*, de Boeck, Bruxelles, 2005, p17

⁹⁵ CHANUT Véronique, et al, « *Les limites de la rationalité limitée ? Un essai de réflexion en sciences de gestion* », *Management & Avenir*, vol. 48, no. 8, 2011, p 98.

2.1.1 Les principales théories de la gouvernance d'entreprise

Les débats autour de la nature de la firme ont opposé de nombreux auteurs notamment Coase (1937), Alchian & Demsetz (1972), Hart & Moore (1990, 1995). À ce titre, Knight (1921), qui est crédité d'avoir introduit la distinction entre « risque » (chance connue ou probabilité mesurable) et « incertitude » (probabilité non mesurable ou chance indéterminable)⁹⁶, dans son livre *Risk, Uncertainty and profit*, souligne que les firmes apparaissent au moment où l'incertitude est forte et que le marché est défaillant. Selon le même auteur, il existerait deux types d'agents économiques à savoir : les entrepreneurs qui prennent le risque d'affronter l'incertitude et les salariés qui choisissent de se subordonner aux entrepreneurs. Le rôle de ces deux agents pourrait être associé au sein d'une firme à travers la signature des contrats.⁹⁷

D'ailleurs, Coase (1937)⁹⁸ s'est interrogé sur les raisons expliquant l'émergence ou de même l'existence des firmes. En effet, il considère que la firme n'apparaît que lorsque les coûts de transactions sont élevés dus, entre autres, à la rédaction des contrats. Selon Coase aussi, l'attitude des agents à l'égard du risque est ainsi une raison qui explique l'apparition de la firme.

C'est sous le même angle de vue contractuel que la thèse d'Alchian & Demsetz (1972) considèrerait la firme comme un assemblage de contrats qui n'est pas différent à celui du marché. Autrement dit, le contrat salarial est identique à celui signé sur le marché entre deux agents indépendants⁹⁹.

Considérons la thèse de Hart & Moore (1990,1995)¹⁰⁰, ces derniers ont essayé justement de rapprocher la thèse de Coase de celle d'Alchian & Demsetz. En effet, leur thèse définit la firme à partir des actifs qu'elle possède. Ils considèrent que la propriété confère des droits de contrôle résiduels sur les actifs de la firme. C'est-à-dire le droit de décider de l'utilisation de ces actifs, sauf dans la mesure où des usages particuliers ont été précisés dans un contrat initial. Hart & Moore argumentent que ce droit ou cette autorité sur les actifs se traduit par une autorité sur les personnes. Ceci dit, un employé aura tendance à agir dans l'intérêt de son employeur.

⁹⁶ RAKOW Tim, "Risk, uncertainty and profit: The psychological insights of Frank H. Knight", Judgment and Decision Making, Vol. 5, No. 6, October 2010, pp. 458–466

⁹⁷ PARRAT Frédéric, *Théorie et pratique de la gouvernance d'entreprise pour les conseils d'administration et les administrateurs*, Maxima, Paris, 2014, p 17

⁹⁸ COASE Ronald. H, "the nature of the firm", *Economica*, New Series, Vol. IV (1937), pp. 386-405, In: Saul Estrin & Alan Marin, *Essential Readings in Economics*, Macmillan, London, 1995, pp 37-54

⁹⁹ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p 20

¹⁰⁰ HART Oliver & MOORE John, "Property rights and the nature of the firm". *Journal of Political Economy* 98(6), 1990, pp1119-1158.

Cette vision permet en partie de réconcilier aussi bien l'approche de Coase (pour qui un individu a plus tendance à s'investir personnellement lorsqu'il s'inscrit dans une relation hiérarchique) que d'Alchian et Demsetz pour qui la relation salariale équivaut à une relation marchande¹⁰¹.

En bref, la thèse de Coase (1937) et les travaux d'Oliver Williamson, qui s'est inspiré des questionnements de Coase, fondent la théorie des coûts de transactions ; la thèse d'Alchian & Demsetz (1972) constitue la théorie des droits de propriété que s'est renforcée par la théorie de l'agence (Jensen & Meckling 1976). Celles-ci sont les principales théories expliquant l'approche contractuelle de la firme. Cette approche s'est remise en cause par l'approche basée sur les compétences qui cherche à analyser les aspects cognitifs et la dynamique des organisations. Sans prétendre à l'exhaustivité, ces deux approches forment l'origine et le développement de la thématique de la gouvernance d'entreprise.

2.1.1.1 Les théories contractuelles de la firme

La revue de la littérature nous enseigne que le cadre théorique de la gouvernance d'entreprise trouve son origine, entre autres, dans la thèse d'**Adolf Berle & Gardiner Means (1932)** sur la séparation des fonctions de propriété et décision, qui est mentionnée dans leur importante publication « *the modern corporation and private property* ».

Dès la fin de la grande crise de 1929, Berle et Means (1932)¹⁰² ont étudié l'émergence de la firme managériale. En effet, ils ont apporté une contribution fondamentale dans leur analyse de la mesure dans laquelle le management de la société moderne a été séparée de sa propriété. Pour ces deux auteurs, la séparation des fonctions de « *ownership* » et « *control* » a entraîné une baisse de la performance et parfois même la ruine des actionnaires¹⁰³. Avec ce pouvoir inébranlable, le manager supposément poursuit son propre intérêt, inconscient du bien-être des propriétaires. Un point de vue contraire s'est développé par Harold Demsetz, ce dernier souligne que dans un monde où l'intérêt personnel joue un rôle important dans le comportement économique, il est insensé de croire que les propriétaires de ressources précieuses renoncent systématiquement le contrôle aux managers qui ne sont pas guidés pour servir leurs intérêts.

¹⁰¹ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, pp 21-22

¹⁰² BERLE Adolf & MEANS Gardiner C., *The Modern Corporation and Private Property*, Transaction Publishers, London, 1991, p 11

¹⁰³ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p36

Berle & Means définit vaguement le concept de « contrôle » de l'entreprise à partir de l'étude de la composition du capital des 200 plus grandes firmes américaines de l'époque, ils ont montré qu'il existait six grands types de contrôle¹⁰⁴ :

- **Le contrôle absolu** : une personne ou un petit groupe détient plus de 80 % du capital d'une firme ;
- **Le contrôle majoritaire** : l'actionnaire de référence détient entre 50 et 80 % du capital ;
- **Le contrôle minoritaire** : l'actionnaire principal détient entre 20 % et 50 % du capital ;
- **Le contrôle légal** : les actionnaires ne détiennent pas la majorité du capital mais parviennent toutefois à exercer le contrôle effectif grâce par exemple à des cascades de participations ou à des holdings ;
- **Le contrôle conjoint** : l'actionnaire principal possède 5 à 10 % du capital ;
- **Le contrôle managérial** : aucun actionnaire ne détient plus de 5 % du capital. Cette dispersion du capital peut alors permettre à des managers, pourtant non significativement actionnaires, d'exercer le pouvoir effectif.

Les mêmes auteurs notent que les intérêts de ceux qui « contrôlent » diffèrent des désirs de maximisation des profits des autres propriétaires et, à mesure que ces intérêts s'éloignent, le « contrôle » reposera en fin de compte entre les mains de la direction. Berle & Means donnent un premier aperçu de problèmes d'agence dans les entreprises managériales. Ils soulignent que ceux qui contrôlent l'entreprise, même s'ils possèdent la majorité des actions, peuvent mieux servir leurs propres intérêts en profitant aux dépens de l'entreprise qu'en réalisant des profits pour elle. Cela a soulevé une question sérieuse au sujet des incitations pour les dirigeants des entreprises modernes à mener leurs actions conformément au bien être des propriétaires¹⁰⁵.

Cette thèse sur la séparation fonctionnelle des firmes modernes a ouvert la voie vers l'émergence d'autres théories contractuelles qui supposent que la firme est un « nœud de contrat ».

La thèse d'**Armen Alchian & Harold Demsetz (1972)**¹⁰⁶ contribue également au concept de la gouvernance d'entreprise à partir de la théorie des droits de propriété qui montre comment la structure de propriété influe le comportement des dirigeants.

¹⁰⁴ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, pp 35-36

¹⁰⁵ BERLE Adolf A., MEANS Gardiner C., *op-cit*, 1991, p 12

¹⁰⁶ ALCHIAN Armen A. & DEMSETZ Harold, "Production, Information Costs, and Economic Organization." The American Economic Review, vol. 62, no. 5, 1972, pp. 777-795

L'idée de base de cette théorie est que les échanges entre individus concernent en fait les droits de propriété liés aux biens et services. C'est parce que les biens sont rares dans la nature qu'il est nécessaire d'en limiter l'accès en instaurant des droits de propriété sur la personne. Autrement dit, en obligeant ceux qui souhaitent se les emparer à en demander l'autorisation au propriétaire. Ce dernier pourra ou non accepter de renoncer son droit de propriété.¹⁰⁷

Ainsi, la théorie des droits de propriété apporte un éclairage sur le fonctionnement de la firme managériale : dans cette société de gestion, les actionnaires (ou groupes d'actionnaires majoritaires) confient l'usus de leurs droits de propriété aux gérants qu'ils embauchent, afin de maximiser les profits. Cette délégation conduit à séparer la propriété du capital des décisions stratégiques et opérationnelles, ce qui peut conduire à des conflits d'intérêts¹⁰⁸.

Jensen & Meckling (1976)¹⁰⁹, les théoriciens de l'agence, ont encore renforcé ce point de vue en arguant que l'existence d'une divergence d'intérêts et d'une asymétrie d'information font apparaître de coût d'agence. Ce dernier a pour objet de surveiller et délimiter le comportement opportuniste des dirigeants.

L'article de Jensen & Meckling (1976) intègre des éléments de la théorie de l'agence, de la théorie de droits de propriété et la théorie financière afin de développer une théorie de la structure de propriété de la firme. Les auteurs ont donné aussi une définition du concept de coûts d'agence et son lien avec la question de la séparation et du contrôle¹¹⁰.

A ce titre, une relation d'agence est définie comme « *un contrat en vertu duquel un ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour exécuter un service en leur nom. Ce qui implique la délégation d'un certain pouvoir décisionnel à l'agent. Si les deux parties à la relation cherchent à maximiser leur utilité, il y a bonne raison de croire que l'agent n'agira pas toujours pour l'intérêt du principal* » (Jensen & Meckling, 1976)¹¹¹.

¹⁰⁷ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p 50

¹⁰⁸ On distingue trois catégories de droits de propriété : usus, fructus et abusus. L'actionnaire est titulaire du **fructus** et de l'**abusus** (c'est-à-dire du droit de percevoir les dividendes et de céder les titres) alors que le dirigeant détient l'**usus** du droit de propriété (donc le droit de prendre des décisions de gestion).

¹⁰⁹ JENSEN, M. C., & MECKLING, W. H., "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", Journal of Financial Economics, 3(4), 1976, pp 305-360

¹¹⁰ *Ibid*, p 305

¹¹¹ *Ibid*, p 308

Ce dernier peut limiter cette divergence d'intérêt en établissant un système d'incitation pour l'agent et en engageant des coûts d'agence (somme des coûts de conception, de mise en œuvre des systèmes d'incitation et de contrôle et de la perte résiduelle, c'est-à-dire du manque à gagner lié à la résolution imparfaite de ces conflits¹¹²) pour limiter les activités aberrantes de l'agent.

Ensuite, une autre théorie dans une perspective contractuelle vient d'élargir la thématique de la gouvernance d'entreprise qui est la théorie des coûts de transaction (**Coase & Williamson**). Il convient de souligner à cet effet que la notion de coût de transaction est apparue dès 1937 dans les travaux de Ronald Coase puis Oliver Williamson a structuré ce courant théorique dans les années 1960. Par Coût de transaction, on entend les dépenses relatives aux transactions réalisées par les agents économiques comme la recherche de l'information, la négociation des prix...etc. Williamson en distingue deux à savoir : coûts de transaction dites « ex ante », liés à la négociation et à la rédaction initiale des contrats, et coûts de transaction dites « ex post », qui sont liés aux contrôles et à la renégociation des contrats.¹¹³

En outre, la théorie de l'enracinement de **Shleifer & Vishny (1989)**¹¹⁴ vient d'élargir la littérature antérieure sur le comportement managérial et le comportement opportuniste des dirigeants. Comme Berle et Means (1932) Jensen et Meckling (1976) et Jensen (1986) en tenant compte de problème de conflits d'intérêt. Dans ce sens, Pigé définit l'enracinement comme étant : « *le processus (ou l'état) de constitution de réseaux relationnels (formels ou informels) par lequel le dirigeant arrive à s'affranchir, au moins partiellement, de la tutelle de son conseil d'administration et de ses actionnaires* ». (Pigé Benoit, 1998)¹¹⁵. Selon Shleifer & Vishny (1989) les dirigeants mettent en place des stratégies d'enracinement leur permettant de s'affranchir du contrôle des actionnaires et maximiser leurs profits. Selon Paquerot M. (1997), ces stratégies d'enracinement correspondent à l'augmentation de l'asymétrie d'information, à l'investissement dans des projets spécifiques et à la réalisation des contrats implicites avec différents partenaires (banques, clients, fournisseurs, hommes politiques...).¹¹⁶

¹¹² CHARREAUX Gérard, *Les grands auteurs en théorie des organisations : Michael Jensen : la théorie positive de l'agence et ses applications à l'architecture et à la gouvernance des organisations*, Cahiers FARGO, décembre 2004, p10

¹¹³ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, pp 43-45

¹¹⁴ SHLEIFER, A., & VISHNY, R. W., "Management entrenchment", *Journal of Financial Economics*, 25(1), 1989, p 124

¹¹⁵ PIGE Benoît, *Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires*, Finance Contrôle Stratégie, Vol.1, N°3, septembre, 1998, p 135

¹¹⁶ LARIOUI Lamia & ALAOUI MDAGHRI Abdelouahed, *Gouvernance et capital social des pme familiales : une analyse théorique*, 13e Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, CIFEPME2016, Institut de recherche sur le PME, Trois-Rivières, octobre 2016, p 3

Freeman (1984), vient d'ajouter une autre approche quant au contrôle du comportement des dirigeants par sa thèse sur les parties prenantes « *Stakeholder theory* ». En effet, cette vision partenariale, qui en résulte de l'ensemble des théories contractuelles, estime que l'existence d'une firme et la poursuite de ses activités reviennent à l'intervention de plusieurs acteurs. C'est pourquoi il est essentiel de prendre en compte leurs attentes.¹¹⁷ Selon Freeman (1984)¹¹⁸, est qualifié comme « *stakeholder* » dans une organisation tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation.

2.1.1.2 Les théories basées sur les compétences

Si le modèle contractuel n'accorde qu'une importance secondaire aux comportements individuels et aux compétences¹¹⁹, les approches non contractuelles de la firme privilégient, *a contrario*, les aspects cognitifs et la dynamique d'apprentissages individuels et collectifs en considérant la firme comme un « corps de compétence ». Ces théories attribuent une autre dimension « cognitive et comportementale » au concept de la gouvernance d'entreprise qui tient compte à la dynamique productive et aux capacités des firmes à innover.

A cet égard, les auteurs distinguent, de manière générale, deux approches à savoir¹²⁰ : l'approche comportementale « behavioriste », qui s'appuie notamment sur les travaux de Simon et de Cyert et March, et l'approche évolutionniste qui est proposée par des auteurs tels Penrose, Schumpeter et Nelson Winter. Cette perspective apparaît aujourd'hui, selon Olivier Weinstein (2012)¹²¹, comme la principale alternative à la vision contractuelle de la firme sans qu'elle ne constitue une théorie unifiée. C'est-à-dire, elle s'est construite à partir de multiples écrits.

La question centrale des théories basées sur les compétences est différente de celle de Coase. En effet, ces théories tentent de répondre à la question « pourquoi les firmes diffèrent-elles durablement les unes des autres dans leurs caractéristiques, leur comportement et leurs performances ? ». Dans ce sens, les firmes diffèrent par la nature des connaissances et des compétences spécifiques qu'elles peuvent générer et accumuler, et qui constituent leurs ressources indispensables.

¹¹⁷ LARIOUI Lamia & ALAOUI MDAGHRI Abdelouahed, *op-cit*, 2016, p 3

¹¹⁸ FREEMAN R. Edward, *Strategic Management: A stakeholder Approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010, p 46

¹¹⁹ Les compétences correspondent à un ensemble de routines, de savoir-faire différenciés et d'actifs complémentaires qui traduisent « l'efficacité des procédures de résolution que la firme se pose » (Guilhon, 1994)

¹²⁰ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, pp 24-25

¹²¹ WEINSTEIN Olivier. « *Les théories de la firme* », Idées économiques et sociales, vol. 170, no. 4, décembre 2012, p 11

Ces analyses présentent trois traits majeurs¹²² :

- Elles considèrent la firme d'abord comme un lieu de production. Une. L'analyse de la production est développée dans une perspective cognitiviste, dans la lignée notamment des travaux de Simon ;
- Une place centrale est donnée à la question de la connaissance et de l'apprentissage ;
- Elles se situent dans une perspective dynamique qui marque à la fois l'analyse des comportements et des interactions entre les agents, et l'étude des organisations (et des institutions).

A la lumière de ce qui précède, la gouvernance demeure un concept vague et qui change de signification selon le contexte où il est employé. En effet, Ahmed Naciri donne une illustration sur la signification du terme de gouvernance dans des perspectives différentes.

A titre indicatif¹²³ : « *Dans la perspective organisationnelle, le système de gouvernance réside dans le cadre juridique, les institutions règlementaires ainsi que dans les exigences de divulgation conditionnant la façon dont le secteur des organisations est géré, sans oublier le système financier qui dicte le comportement de ce secteur. Dans un tel contexte, la gouvernance matérialiserait donc son fonctionnement harmonieux et équitable.*

Dans une perspective sociétale, la gouvernance se résume à des relations de pouvoir entre les gouvernants et les gouvernés, lesquelles sont employées afin de mettre en place des programmes économiques et sociaux devant contribuer à un développement durable, ainsi qu'à des conditions efficaces. »

Dans un essai de synthèse, la gouvernance met l'accent, entre autres, sur la propriété de l'organisation et sur la manière dont les décisions affectent la richesse des divers intervenants. En ce sens, Charreaux définit la gouvernance comme étant : « *l'ensemble des mécanismes organisationnels et institutionnels ayant pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui « gouverne » leur conduite et définit leur espace discrétionnaire* » (Gérard CHARREAUX, 2006)¹²⁴.

¹²² WEINSTEIN Olivier. *Op-cit*, 2012, p 11

¹²³ NACIRI Ahmed, *Traité de gouvernance corporative : théories et pratiques à travers le monde*, les presses de l'université Laval, Québec, 2006, p 2

¹²⁴ CHARREAUX Gérard, Chapitre 2 : *Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux*, In : NACIRI Ahmed, *Traité de gouvernance corporative : Théories et pratiques à travers le monde*, Les presse de l'Université Laval, Canada, 2006, p 59

Il convient de souligner à cet effet que l'objet de la gouvernance des entreprises n'est pas d'étudier la façon dont les dirigeants gouvernent, ce qui conduirait à confondre gouvernance d'entreprise et management, mais plutôt la façon dont ils sont gouvernés¹²⁵. La gouvernance est donc en quelque sorte le « management du management »¹²⁶.

Ce qu'on peut retenir alors de cette définition c'est que la problématique de la gouvernance de l'entreprise est intimement liée à un problème de délégation (actionnaire délègue un manager en lui assignant des objectifs afin de maximiser la valeur de l'entreprise), cette délégation a comme conséquence la possibilité de déviation des managers (ils seront incités à utiliser des informations, que les propriétaires n'en ont pas, à leurs propres intérêts). Les propriétaires (actionnaires) prévoient ce genre de réaction, d'où la mise en place des mécanismes de gouvernance. Dans ce sens, les mécanismes de gouvernances seront donc les actions des actionnaires visant à restreindre les possibilités de déviation des managers.

Toutefois, ce qu'on vient de développer restreint le champ de la gouvernance aux mécanismes permettant de réduire le champ discrétionnaire des dirigeants. Or, selon Benoît PIGE (2008) la gouvernance ne se restreint pas aux dirigeants même s'ils en constituent un élément essentiel. Dans cette perspective, il définit la gouvernance comme « *l'ensemble des mécanismes qui contribuent à aligner la réalité du fonctionnement d'une organisation sur les objectifs qui lui sont assignés.* » (Benoît PIGE, 2008)¹²⁷. Cette définition semble plus adéquate au rôle de l'auditeur interne au sein d'une organisation, car elle ne limite pas le rôle de la gouvernance à la seule réduction du conflit potentiel entre actionnaires et dirigeants, mais aux différents niveaux de l'organisation.

À cet égard, il est intéressant de distinguer entre deux niveaux quant à la gouvernance d'entreprise à savoir : le niveau organisationnel et le niveau institutionnel. Le niveau organisationnel comporte deux approches de gouvernance d'entreprise une approche dite « *shareholding* » ou actionnariale et une approche dite « *Stakeholding* » ou partenariale. Par contre, le niveau institutionnel distingue entre deux modèles de gouvernance d'entreprise, le modèle dit « *outsider* » ou contrôle externe et le modèle dit « *insider* » ou contrôle interne¹²⁸.

¹²⁵ ZOUKOUA Éric-Alain, *La complémentarité des approches théoriques de la gouvernance : application au secteur associatif*, Communication, Université d'Orléans, 2006, p 2

¹²⁶ PEREZ Roland, *La gouvernance de l'entreprise*, La découverte, Paris, 2003, p 24

¹²⁷ PIGE Benoît, *Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisation*, Economica, Paris, 2008, p 7

¹²⁸ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *La gouvernance d'entreprise : Une approche par l'audit et le contrôle interne*, L'Harmattan, Paris, 2005, pp 6-7

2.1.2 La dimension disciplinaire de la gouvernance

La dimension disciplinaire de la gouvernance d'entreprise trouve son origine dans les théories contractuelles de la firme citées auparavant. En ce qui suit, nous donnons un récapitulatif de l'apport de chaque théorie contractuelle au concept de la gouvernance.

Figure 2. 1 : Apports des théories contractuelles au concept de la gouvernance



Source : Adapté de Larioui L. & Alaoui Mdaghri A. (2016)

Le courant disciplinaire comme l'illustre la **figure 2.1** s'appuie sur une dimension contractuelle considérant l'entreprise comme un nœud de contrats qui détermine la relation de celle-ci avec ses différents intervenants. En se basant sur cette dimension, nous nous apercevons que la gouvernance peut être définie selon deux visions :

Une vision actionnariale basée sur la seule relation actionnaire/dirigeants. Cette vision s'intéresse à la création de la valeur pour les actionnaires en mettant en place des mécanismes permettant de réduire les coûts d'agence résultant des conflits d'intérêts et les coûts de transaction. Aussi, en incitant les managers à agir conformément aux intérêts des actionnaires.

Une vision partenariale qui s'intéresse à la création de la valeur partenariale en mettant en place des mécanismes de contrôle et de surveillance permettant de faire face à l'opportunisme du dirigeant et, aussi, incitant ce dernier à agir conformément aux intérêts de l'ensemble des parties prenantes.

À cet égard, nous mettrons en relief, sans prétendre à l'exhaustivité, les deux visions du courant disciplinaire.

2.1.2.1 La vision actionnariale de la gouvernance d'entreprise

D'un point de vue conceptuel, cette vision s'appuie, le plus souvent, sur la branche normative de la théorie d'agence, le modèle principal-agent issu de l'analyse de Jensen & Meckling. Ce modèle pose comme hypothèse que les actionnaires sont les seuls principaux et les dirigeants, les agents¹²⁹. La vision actionnariale constitue l'approche financière de la gouvernance axée sur les conflits d'intérêts entre les actionnaires d'un côté et les dirigeants de l'autre¹³⁰.

Cette vision est traduite par le fait que l'entreprise est gérée par des managers mandatés par les actionnaires dans le but de maximiser la rente ou la valeur que ces derniers pourraient en retirer. À ce titre, les managers (par nature opportuniste) peuvent être incités à adopter un comportement déviant de l'objectif de maximisation de la valeur de l'entreprise au profit des actionnaires. Cette déviation se manifeste dans le processus de décision où les actionnaires se trouveront devant un problème d'asymétrie de l'information.

¹²⁹ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2006, p 64

¹³⁰ ZOUKOUA Éric-Alain, *op-cit*, 2006, p 4

À cet effet, quand l'opportunité se présente pour les managers ils seront incités à développer des actions (traduites par des décisions) difficilement observables par les actionnaires pour satisfaire leurs propres intérêts en pénalisant la performance globale de l'entreprise. Dans ce sens, les décisions prises par les managers auraient pour objectif de s'enraciner au sein de l'organisation que de maximiser la valeur pour les actionnaires. À titre d'exemple, un manager choisit un investissement pas forcément rentable, mais qui est en relation directe avec son type de formation ou ses expériences ; et ce, pour devenir indispensable au sein de la structure et gérer progressivement l'entreprise de manière indépendante¹³¹.

Toutefois, cette vision actionnariale peut être étendue à d'autres sources de conflits. À titre d'indication, conflits du type actionnaires/créancier ou actionnaires majoritaires/actionnaires minoritaires¹³². Il convient de souligner que cette vision est adaptée surtout aux entreprises dont le capital social est diversifié entre plusieurs actionnaires où personne d'entre eux n'est en mesure de contrôler les dirigeants.

Selon Alain FINET (2005), la gouvernance d'entreprise comprend un ensemble de mécanismes censés réguler les décisions prises par les dirigeants. À présent, nous recensons un ensemble de mécanismes qui, bien entendu, constitue une liste non exhaustive. Pour ce faire, nous allons distinguer entre les mécanismes dits « disciplinaires » selon la vision actionnariale (tableau 2.1) et ceux selon la vision partenariale (tableau 2.2).

Tableau 2. 1 : Les mécanismes disciplinaires dans la vision actionnariale de la gouvernance

	Mécanismes intentionnels	Mécanismes spontanés
Mécanismes spécifiques	Conseil d'administration (Rémunération et mesure de performance, éviction)	Mécanismes informels : surveillance mutuelle des dirigeants, confiance entre dirigeants, entre dirigeants et actionnaires...
Mécanismes non spécifiques	Environnement légal et réglementaire	Marché des dirigeants / Marché financier Marché des prises de contrôle / Marché des biens et service... Culture nationale (attitude vis-à-vis de la propriété...) / Presse financière.

Source : CHARREAUX Gérard, *A la recherche du lien perdu entre caractéristiques des dirigeants et performance de la firme : gouvernance et latitude managériale*, Cahier du FARGO n°1080502, Université de Bourgogne, mai 2008, p 25

¹³¹ GODOWSKI Christophe, Chapitre 5 : *L'objectivité de l'évaluation de la corporate gouvernance par l'audit interne*, In : BERTIN Élisabeth, *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Paris, 2007, p139

¹³² *Ibid*, p 140

En définitive, la vision actionnariale est conçue de manière à discipliner les dirigeants et de sécuriser l'investissement financier en garantissant une valeur actionnariale maximale. Le système de gouvernance dans cette perspective est composé de mécanismes internes et externes dont la mise en œuvre dépend uniquement de leur capacité intrinsèque à réduire les coûts d'agence dus aux conflits d'intérêts entre les dirigeants et les actionnaires¹³³.

2.1.2.2 La vision partenariale de la gouvernance d'entreprise

La vision partenariale ou le modèle disciplinaire partenarial est une remise en cause de la vision actionnariale. En effet cette vision consiste à prendre en compte l'apport de l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise dans le processus de création et de répartition de la valeur¹³⁴. Selon Gérard CHARREAUX (2006)¹³⁵ cette vision trouve son origine dans « *la représentation de la firme comme ensemble de facteurs de production dont les synergies sont à l'origine de la rente organisationnelle.* »

Dans cette perspective, le principe de cette vision se résume dans la répartition. Autrement dit, les apporteurs de facteurs de production, outre les actionnaires, ne seront incités à contribuer à la création de valeur que s'ils perçoivent également une partie de la rente. Ceci a été précisé par Zingales (1998)¹³⁶ en argumentant que la gouvernance ne peut avoir un effet sur la création de valeur qu'à travers la répartition. Pour mieux illustrer ce propos, citons à titre d'exemple un salarié à qui l'entreprise lui attribue un pouvoir de décision devient partiellement propriétaire. À cet effet, il sera plus incité à fournir des efforts quand il perçoit une partie de la rente organisationnelle, sous forme d'une sur-rémunération.

À l'instar de la vision actionnariale, il en résulte de cette vision que les *stakeholders* constituent un point d'appui par rapport à l'objectif de création de valeur en les considérant comme propriétaires (la vision actionnariale considère, seuls les actionnaires comme propriétaires) ; et ce, change le rôle du processus de gouvernance d'entreprise. En effet, les managers doivent être, désormais, en mesure de créer un climat convenable à la création de valeur. Il s'agit en fait de s'assurer qu'aucune partie prenante ne gagne durablement une part de richesses trop importante au détriment des autres.

¹³³ DEPRET Marc-Hubert & HAMDOUN Abdelillah, Chapitre 2 : *Gouvernement d'entreprise et performance*, In : FINET Alain, *Gouvernement d'entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers*, de Boeck, Bruxelles, 2005, p 45

¹³⁴ ZOUKOUA Éric-Alain, *op-cit*, 2006, p 4

¹³⁵ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2006, p 66

¹³⁶ *Ibid*, pp 66-67

À cet effet, le système de gouvernance constitue un ensemble de mécanismes permettant une allocation optimale de la rente organisationnelle entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, dont l'objectif est de minimiser les pertes engendrées par les conflits liés aux modalités de partage de la rente organisationnelle¹³⁷ (voir tableau 2.2). En outre, Charreaux (1997) considère que le système de gouvernance quant à cette vision, consiste à faire pression sur les managers de manière à ce qu'ils satisfassent les stakeholders¹³⁸.

Tableau 2. 2 : Les mécanismes disciplinaires dans la vision partenariale de la gouvernance

	Mécanismes intentionnels	Mécanismes spontanés
Mécanismes spécifiques	Conseil d'administration incluant d'autres parties prenantes (rémunération et mesure de performance, protection des investissements spécifiques) Syndicats...	Mécanismes informels : surveillance mutuelle des dirigeants, confiance... Culture d'entreprise Relations avec clients, fournisseurs, salariés
Mécanismes non spécifiques	Environnement légal et réglementaire étendu aux relations salariales et commerciales	Marché des dirigeants / Marché financier Marché des prises de contrôle / Marché des biens et service / Marché du travail / réseaux / valeurs nationales / presse...

Source : CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2008, p 26

À la lumière de ce qui précède, Gérard CHARREAUX (2006)¹³⁹ distingue entre deux mécanismes de gouvernance à savoir : les mécanismes « **internes** », mis en place intentionnellement par les parties prenantes ou par le législateur, et les mécanismes « **externe** » qui résultent du fonctionnement spontané des marchés. Pour faire simple, les mécanismes sont de nature « internes » lorsqu'ils émanent directement de l'entreprise et de nature « externe » lorsque le contrôle s'effectue par un groupe de personnes ou institutions extérieures à l'entreprise¹⁴⁰. Dans cette perspective, les mécanismes de nature interne sont donc des mécanismes spécifiques à l'entreprise et ceux de nature externe sont des mécanismes non spécifiques de l'entreprise.

Il convient de clarifier que ces différents mécanismes n'ont pas forcément la même importance, comme le souligne Charreaux ¹⁴¹, il existe une hiérarchie qui peut varier selon le type d'entreprise. À titre illustratif, selon Fama, le marché des dirigeants est le mécanisme dominant pour les firmes managériales. Ce mécanisme, qui n'a qu'une fonction disciplinaire,

¹³⁷ GODOWSKI Christophe, *op-cit*, 2007, pp 143-144

¹³⁸ *Ibid*, p 144

¹³⁹ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2006, p 64

¹⁴⁰ FINET Alain, *op-cit*, 2005, p29

¹⁴¹ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2006, p 65

est complété par des mécanismes internes (hiérarchie, le CA, etc.). En revanche, le marché des prises de contrôle, semble constituer un mécanisme disciplinaire lourd et coûteux, et donc n'intervient qu'en dernier lieu

En définitive, les deux approches que nous avons tenté de clarifier reposent sur une dimension purement contractuelle où l'entreprise est considérée comme un « nœud de contrats » qui nécessite de mettre en place des dispositifs pour prévenir ou agir sur des conflits entre parties prenantes à l'entreprise¹⁴². Néanmoins, ces visions restent selon M-H. Depret & A. Hamdouch (2005)¹⁴³ structurellement décalées par rapport aux problèmes nouveaux de gouvernance qui introduisent les dynamiques industrielles et technologiques actuelles. À ce sujet, les approches cognitives de la firme semblent constituer un renouvellement de la problématique de la gouvernance d'entreprise.

2.1.3 La dimension cognitive et comportementale de la gouvernance

La dimension disciplinaire représente une solution au problème d'asymétrie de l'information. C'est dans cette perspective que M-H. DEPRET & A. HAMDOUCH (2005)¹⁴⁴ soulignent que la gouvernance d'entreprise correspond à un processus d'allocation de l'information qui permet d'éviter de gaspiller la valeur potentielle ; et ce, en mettant en place des mécanismes de contrôle et d'incitation adaptés pour réduire cette asymétrie d'information. Néanmoins, les visions du courant disciplinaire de la gouvernance, selon Gérard CHARREAUX (2006)¹⁴⁵, restent prisonnières des limites des théories de la firme (elles s'interprètent comme des prolongements du modèle économique néoclassique).

2.1.3.1 La vision cognitive de la gouvernance d'entreprise

La vision cognitive se focalise davantage sur l'entreprise en tant que processeur ou répertoire de connaissances. En effet, cette vision considère d'une part que les connaissances sont au centre du processus de création de valeur et, d'autre part, que le problème fondamental de l'entreprise ne réside pas dans la collecte et l'allocation des informations en circulation, mais il s'agit de les repérer, les générer, les interpréter et les adapter afin d'en faire en premier lieu des connaissances et, en second lieu, des compétences spécifiques¹⁴⁶.

¹⁴² GODOWSKI Christophe, *op-cit*, 2007, p 145

¹⁴³ DEPRET Marc-Hubert & HAMDOUCH Abdelillah, *op-cit*, 2005, p 49

¹⁴⁴ *Ibid*, p 49

¹⁴⁵ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2006, p 66

¹⁴⁶ DEPRET Marc-Hubert & HAMDOUCH Abdelillah, *op-cit*, 2005, pp 49-50

Le rôle de la gouvernance de l'entreprise à cet effet consiste à s'assurer que les procédures de prise de décision au sein de l'organisation seront réellement efficaces, dont les mécanismes de gouvernance doivent être conçus dans une optique d'assister le management quant à l'élaboration des orientations stratégiques¹⁴⁷.

Les mécanismes cognitifs ou les mécanismes de gouvernance selon le modèle cognitif¹⁴⁸, contrairement aux mécanismes de la dimension disciplinaire, sont très rares autant dans les codes de bonnes pratiques en matière de gouvernance d'entreprise que dans les mécanismes proposés par les chercheurs. Ceci ne signifie pas quand même qu'ils sont totalement ignorés, mais ils sont abordés en quelque sorte implicitement ; et ce, il a été bien marqué par Peter WIRTZ (2004)¹⁴⁹ en soulignant que dans les meilleures pratiques de gouvernance l'aspect cognitif est relativement peu visible. À titre d'illustration, les mécanismes cognitifs, selon Gérard CHARREAUX (2008)¹⁵⁰, exercent une influence cognitive sur les décisions des dirigeants sans qu'ils soient limités au conseil d'administration. Il existe d'autres mécanismes par exemple la formation que le dirigeant aura reçue à l'intérieur de la firme va l'orienter cognitivement. Le tableau ci-dessous simplifie les différents mécanismes de gouvernance cognitive.

Tableau 2. 3 : Le système de gouvernance dans la perspective cognitive

	Mécanismes intentionnels	Mécanismes spontanés
Mécanismes spécifiques	Systèmes formels influençant la perception des opportunités, l'apprentissage organisationnel et la coordination cognitive (Ex. : formation interne, composition du conseil d'administration)	Mécanismes informels influençant la perception des opportunités, l'apprentissage organisationnel et la coordination cognitive Culture d'entreprise, confiance
Mécanismes non spécifiques	Environnement légal et réglementaire à travers son influence sur les aspects cognitifs. Ex. : systèmes nationaux de formation ; contraintes légales sur les stratégies (droit au licenciement...) ; protection de la connaissance	Les marchés appréhendés à travers leurs dimensions cognitives (échange et acquisition de connaissances) Les réseaux, la presse, la culture nationale...

Source : CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2008, p 30

¹⁴⁷ GODOWSKI Christophe, *op-cit*, 2007, p 146

¹⁴⁸ Cognitif correspond à la traduction de « *knowledge based* » et fait référence au levier « cognitif » de la création de valeur. Le système de gouvernance agit par la voie cognitive lorsqu'il permet d'influencer les compétences, les savoir-faire des dirigeants et de la firme (Charreaux, 2008).

¹⁴⁹ WIRTZ Peter, « *meilleures pratiques* » de gouvernance, *théorie de la firme et modèle de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne conduite*, Cahier du FARGO n°1040401, Université Lumière (Lyon 2), Avril 2004, p 16

¹⁵⁰ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2008, p 30

2.1.3.2 La vision comportementale de la gouvernance d'entreprise

Si la dimension disciplinaire et cognitive joue un rôle dans la détermination de l'opportunisme des dirigeants, la dimension comportementale permet de comprendre que l'efficacité des leviers disciplinaires et cognitifs dépend des caractéristiques personnelles (psychologiques) des dirigeants qui affectent les décisions managériales.

Cette dimension psychologique comme le souligne Charreaux (2008) passe par d'autres voies que la dimension disciplinaire et cognitive n'en tient pas compte. Etant donné que la dimension disciplinaire intervient à travers des mécanismes incitatifs et de surveillance, la dimension cognitive, au sens de compétence, se manifeste *via* l'influence du système de gouvernance sur la formation et l'expression des compétences managériales, la dimension psychologique est liée au contexte décisionnel qui va biaiser les décisions managériales. Charreaux montre deux critères pour classer les biais décisionnels¹⁵¹ : Le premier distingue les biais de nature cognitive (erreurs de compréhension pouvant être commises par les dirigeants) et ceux de nature émotionnelle (erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions). Le second oppose les biais individuels aux biais collectifs (Par exemple, si le dirigeant prend une décision pendant un conseil d'administration, celle-ci pourra être conditionnée par une recherche de consensus).

Tableau 2. 4 : Critères de classement des biais décisionnels

	Biais individuels	Biais collectifs
Biais cognitifs	Biais d'ancrage, biais de disponibilité, biais de représentativité, biais d'attention, biais d'attribution...	Croyances communes, mimétisme, apprentissage social, anticipations auto réalisatrices...
Biais émotionnels	Biais de statu quo, aversion à la perte et aux risques, effet de dotation, biais de surconfiance ou de sur optimisme...	Conformisme, épidémies, comportements grégaires, pression des partenaires...

Source : PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p 267¹⁵²

Ces biais permettent de mieux appréhender les erreurs managériales qui pourraient être à l'origine de pertes de valeur plus importantes que celles liées à l'opportunisme. Selon Charreaux (2011), ces biais peuvent troubler le bon fonctionnement des mécanismes de gouvernance dans l'hypothèse où ils affectent les décisions des dirigeants¹⁵³.

¹⁵¹ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2008, pp 32-33

¹⁵² D'après Greenfinch (2005), cité par Charreaux et Wirtz (2006)

¹⁵³ CHARREAUX Gérard, *quelle théorie pour la gouvernance ? de la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale*, Cahier du FARGO n° 1110402, avril 2011, p 10

2.2 LES PRINCIPAUX PARTICULARISMES DES ENTREPRISES FAMILIALES

Bien que les entreprises familiales représentent une forme prédominante d'entreprise dans l'économie mondiale (Alcorn, 1982 ; Beckhard et Dyer, 1983a, 1983b ; Danco, 1980 ; Stern, 1986), la recherche dans ce domaine était relativement limitée avant 1975. En effet, Christensen (1953), Donnelley (1964) et Levinson (1971) faisaient partie du petit nombre de théoriciens qui poursuivaient activement des recherches dans les entreprises familiales pendant cette période. Depuis, les travaux de recherche se sont élargis et ont dépassé les premiers débats sur le chevauchement entre la famille et l'entreprise (Miller et Rice, 1967) et les conflits qui en ont découlé¹⁵⁴. En ce qui suit, nous tentons de mettre en relief les débats théoriques relatifs au concept de l'entreprise familiale (2.2.1). Ensuite, nous démontrons la nature des conflits au sein des entreprises familiales (2.2.2), et enfin, nous synthétisons quelques avantages et désavantages des entreprises familiales (2.2.3).

2.2.1 L'entreprise familiale : définition et dynamisme

La recherche sur les entreprises familiales fait face à plusieurs défis méthodologiques. Le premier et le plus évident défi auquel fait face un chercheur dans cette discipline est de définir ce qu'est une entreprise familiale.

A l'heure actuelle, il n'y a pas de consensus sur ce qui définit une entreprise familiale. En effet, plusieurs théoriciens se sont concentrés sur le degré de propriété et/ou du management des membres de la famille notamment (Alcorn, 1982 ; Barnes et Harrison, 1976 ; Barry, 1975 ; Dyer, 1986 ; Lansberg, Perrow et Rogolsky, 1988 ; Stern, 1986)¹⁵⁵.

A titre illustratif, selon Barry (1975)¹⁵⁶, le terme « entreprise familiale » peut évidemment être utilisé pour couvrir un large éventail d'organisations et la définition adoptée par l'auteur est celle d'une entreprise qui, dans la pratique, est contrôlée par les membres d'une seule famille. Cela comprend à la fois la société à responsabilité limitée dans laquelle pratiquement toutes les actions sont détenues par les membres d'une seule famille et la société publique dans laquelle la répartition des capitaux propres est telle que la famille a un contrôle effectif.

¹⁵⁴ HANDLER W. C., "Methodological issues and considerations in studying family businesses", *Family Business Review*, 2, 1989, p 257

¹⁵⁵ *Ibid*, pp 258-259

¹⁵⁶ BARRY Bernard, "The Development of Organisation Structure in the Family Firm", *Journal of General Management*, 3(1), 1975, p 42

D'autres la définissent en termes de degré d'implication familiale (Beckhard et Dyer, 1983b; Davis, 1983 ; Kepner, 1983 ; Lansberg, 1983b) ou de potentiel de transfert générationnel (Churchill et Hatten, 1987 ; Ward, 1987). A ce titre, Ward (2011)¹⁵⁷ définit une entreprise familiale comme une entreprise qui sera transmise à la prochaine génération de la famille pour qu'elle la gère et la contrôle. En ce qui suit, nous tentons de récapituler les différentes perspectives adoptées pour définir une entreprise familiale¹⁵⁸ dont nous ne nous prétendons pas à l'exhaustivité.

Tableau 2. 5 : Critères de définition d'une entreprise familiale

	Définition monocritère	Définition pluri critères
Définition positive	<p>Définition monocritère consiste à retenir soit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ critère de propriété (Barnes L.B., Hershon S.A., 1976 ; Alcorn, P. B., 1982 ; Lansberg I. et al., 1988) ○ ou critère de contrôle (Barry B., 1975 ; Beckhard R. et al., 1983 ; Handler, W. C., 1989) ○ ou critère d'interaction famille/entreprise (Beckhard et Dyer, 1983b; Davis, 1983 ; Kepner, 1983 ; Lansberg, 1983b) 	<p>Ici les critères de propriété et de contrôle sont conjointement pris en considération. D'autres critères sont utilisés comme la transmission des entreprises familiales :</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Propriété et contrôle (Davis J. A., Tagiuri R., 1982 ; Davis J., Pratt J., 1985 ; Dyer W. G. Jr., 1986 ; Handler W.C., 1989 ; Aronoff C.E., Ward J.L., 1990 ; Astrachan J.H., Kolenko T.A., 1994 ; Cromie S. et al., 1995) ○ Propriété, transmission et contrôle (Churchill N., Hatten K.J., 1987 ; Ward J. L., 1987) ○ Propriété et domination de la famille, nom de l'entreprise (Christensen R., 1953) ○ Générations d'entrepreneurs et influence mutuelle (Donneley R., 1964) ○ Existence de sous-systèmes : l'entreprise, la famille, le fondateur (Beckhard R., Dyer W.G. Jr., 1983)
Définition négative	<p>Entreprise familiale & entreprise patrimoniale</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Point commun : le capital, de l'entreprise familiale et l'entreprise patrimoniale, est détenu majoritairement par leur dirigeants (dans la firme managériale le capital est dispersé) ○ Point de distinction : les dirigeants des entreprises patrimoniales sont des personnes physiques sans liens familiaux. Par contre, ceux des entreprises familiales sont unis par des liens de parenté et sont plus souvent les descendants du fondateur de l'entreprise. 	<p>Entreprise familiale, PME & forme juridique spécifique</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ A ne pas confondre entreprise familiale et PME. L'entreprise familiale ne se distingue pas par sa taille, elle peut être une grande entreprise, moyenne ou très petite entreprise (l'inverse n'est pas nécessairement vrai) ○ L'entreprise familiale ne se distingue pas par une forme juridique spécifique (entreprise individuelle, société anonyme, société à responsabilité limitée aucun statut juridique ne saurait lui être propre ou interdit.

Source : Etabli par nos soins à partir de la littérature¹⁵⁹

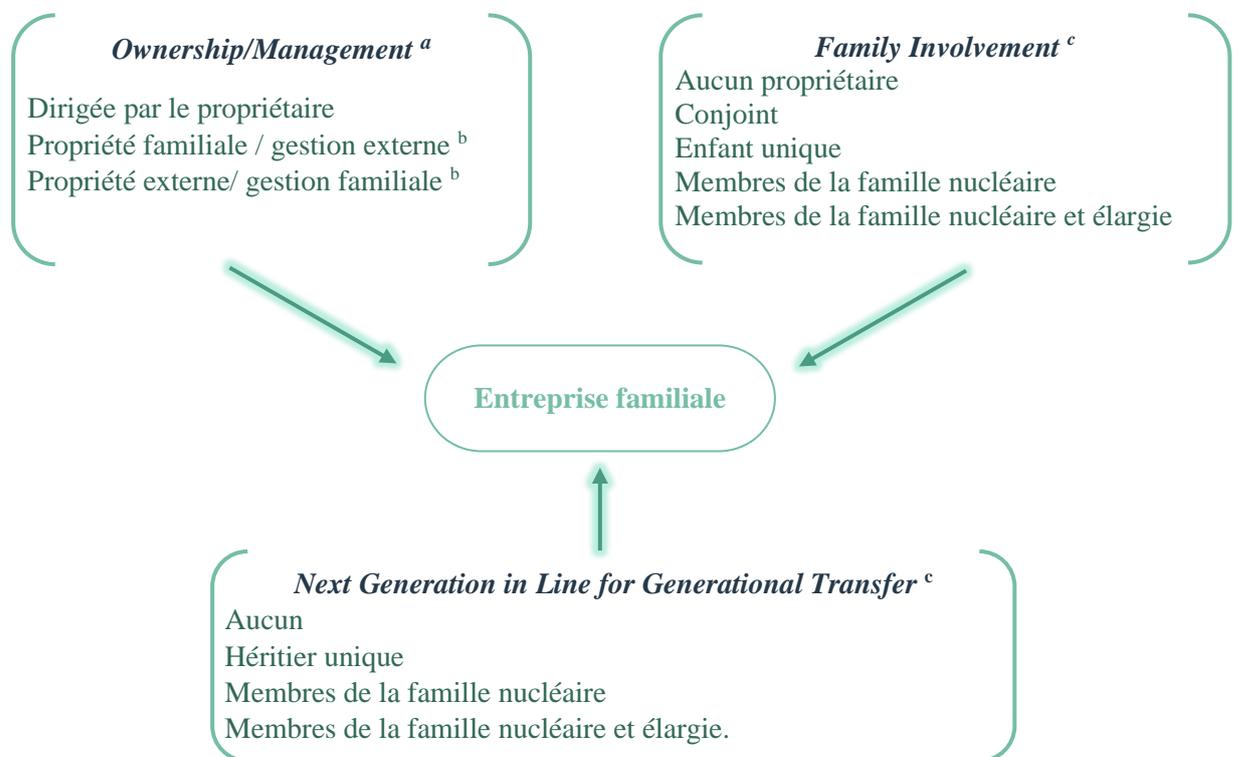
¹⁵⁷ WARD John. L., *Keeping the Family Business Healthy: How to Plan for Continuing Growth, Profitability, and Family Leadership*. Palgrave Macmillan, New York, 2011 p 273

¹⁵⁸ Définition négative c'est-à-dire ce qu'une entreprise familiale n'est pas- et positive -ce qu'elle est.

¹⁵⁹ (Handler W. C, 1989 ; Allouche José & Amann Bruno, 2000 ; Thierry Poulain-Rehm, 2006 ; Larioui L. & Alaoui Mdaghri A., 2016 ; Aggoun Salim & Daddi-Addoun Nacer, 2020)

A la lumière de ce dernier, ce qui complique encore la tâche de donner une définition de l'entreprise familiale, selon Handler (1989)¹⁶⁰, c'est que chacune des dimensions typiquement utilisées pour la distinguer des autres types d'organisations peut prendre diverses formes (comme l'affiche la figure proposée par Handler). La gestion de propriété, l'implication de la famille dans l'entreprise et la disponibilité des membres de la famille pour le transfert de génération varieront tout comme la taille et le type de l'entreprise vont de petites boutiques familiales à des sociétés familiales d'un milliard de dollars. Toute définition de l'entreprise familiale doit tenir compte de ces paramètres et distinguer les entreprises familiales des autres formes d'organisation.

Figure 2. 2 : Configuration de l'entreprise familiale sur trois dimensions



Source : Traduit et adapté de Handler W.C., (1989), p 261

¹⁶⁰ HANDLER W. C., *op-cit*, 1989, p 259

^a Le terme « *ownership* » désigne le contrôle des droits de propriété de l'entreprise (Churchill et Hatteen, 1987). Le terme « *management* » désigne le contrôle des activités et de l'orientation stratégique de l'entreprise (Churchill et Hatten, 1987 ; Christensen, 1953).

^b Par gestion externe « *externally managed* » ou propriété externe « *externally owned* », on entend respectivement la gestion ou la propriété externe à la famille fondatrice. Certains théoriciens ne considéreraient pas qu'il s'agit d'une entreprise familiale (Alcorn, 1982 ; Barnes et Hershon, 1976) parce que la famille ne détient pas les parts majoritairement.

^c Dans le cas d'un partenariat, « *Family involvement* » et « *next generation in line for generational transfer* » peut provenir de plus d'une famille non apparentée.

La question ici est que le chercheur soit clair sur la façon dont il choisit de définir une entreprise familiale, et non que les théoriciens doivent s'entendre sur la même définition. A cet égard, il nous semble que l'approche multicritère est plus pertinente pour la présente étude qui met l'accent sur certains paramètres particuliers permettant la distinction d'une entreprise familiale d'une entreprise non familiale. Ces paramètres, selon Ammann & Allouche (2000), correspondent au¹⁶¹ : contrôle du capital par la famille ; rôle de la famille dans le management ; lien étroit entre la famille et l'entreprise ; et l'intention de transmettre l'entreprise à la génération future.

2.2.1.1 Cycle de vie d'une entreprise familiale

Selon Ward J. (2011)¹⁶², La santé d'une entreprise familiale à long terme repose sur sa capacité à anticiper et à réagir au changement. Bien sûr, les changements spécifiques varient d'une industrie à l'autre. Mais certains changements sont communs à la plupart des entreprises. Elles sont déclenchées par des forces qui font naturellement partie de l'évolution de l'entreprise familiale ; ces forces guident chaque entreprise à travers un modèle de croissance et de changement. Il s'agit notamment des développements dans la nature de l'entreprise, le caractère de l'organisation, les motivations du propriétaire-gérant, les attentes financières de la famille et les objectifs de la famille.

Ces changements ont des conséquences, entre autres, sur l'activité de l'entreprise ; la gestion de l'entreprise au fur et à mesure avec l'évolution de sa taille et de sa complexité ; la conduite de l'entreprise tout au long de la maturation du propriétaire ; et l'équilibre entre les exigences de la famille et de l'entreprise. Comme l'illustre le tableau 2.6 présentant les phases naturelles de croissance des entreprises familiales.

Le modèle proposé par Ward¹⁶³ suggère qu'il y a beaucoup de cohérence entre les besoins de l'entreprise et les besoins de la famille à la phase I. Cependant, au moment où la phase III apparaît, des conflits considérables se manifestent entre les besoins de l'entreprise et ceux de la famille. Ce qui pourrait avoir une incidence sur la santé de l'entreprise familiale à long terme.

¹⁶¹ ALLOUCHE José & AMANN Bruno, « *L'entreprise familiale : un état de l'art* », Finance Contrôle Stratégie, Volume 3, N° 1, 2000, p 44

¹⁶² WARD John. L., *op-cit*, 2011 p 21

¹⁶³ *Ibid*, p 22

Tableau 2. 6 : Étape d'évolution d'une entreprise familiale

	Phases		
	I	II	III
Timing (en année)			
L'âge de l'entreprise (ou renouvellement de l'entreprise)	De 0 à 05 ans	De 10 à 20 ans	De 20 à 30 ans
L'âge des parents	De 25 à 35 ans	De 40 à 50 ans	De 55 à 70 ans
L'âge des enfants	De 0 à 10 ans	De 15 à 25 ans	De 30 à 45 ans
Challenges			
Nature de l'activité	Croissance rapide et prenant du temps et d'argent	Maturation	Besoin de stratégie "régénération" et réinvestissement
Caractère de l'organisation	Petite, dynamique	Plus grande et plus complexe	Stagnation
Motivation du propriétaire/dirigeant	Dévouée à la réussite de l'entreprise	Désire le contrôle et la stabilité	Cherche de nouveaux intérêts ou il est « semi-retraité » ; la prochaine génération cherche la croissance et le changement
Attentes financières de la famille	Limitées aux besoins élémentaires	Plus de besoins, y compris le confort et l'éducation	Besoins plus importants, y compris la sécurité et la générosité
Objectifs de la famille	Réussite de l'entreprise	Croissance et développement des enfants	Harmonie et unité familiale

Source : Traduit de WARD John. L., (2011), p 23

Comme le tableau l'indique, l'entreprise familiale passe par plusieurs phases inéluctables pour son évolution. Chaque phase change la nature de l'entreprise et, par conséquent, un nouveau mode de management est envisagé pour chaque étape.

Le passage d'une phase à l'autre est influencé à la fois par le cycle de vie du produit (Kotler, 1976) et l'évolution de l'industrie (Porter, 1980). La durée de ce cycle varie selon l'industrie. Selon Ward, les cycles de vie durent une vingtaine d'années pour les types d'industries qui attirent les entreprises familiales. Pourtant, cette durée risque de se réduire en raison des changements technologiques, du nombre croissant de concurrents et des normes mondiales en matière de concurrence. A cet effet, les dirigeants d'entreprises familiales émergentes seront probablement témoins de deux cycles de vie ou plus au cours de leur conduite. À mesure que le marché, les concurrents et les clients changent, la nature de l'entreprise changera également. Les propriétaires devraient donc envisager de revoir leurs stratégies¹⁶⁴.

¹⁶⁴ WARD John. L., *op-cit*, 2011 pp 22-25

2.2.1.2 Etapes de la transformation de la propriété

Dans la plupart des entreprises familiales, le propriétaire est président pendant très longtemps. Selon Ward, la durée moyenne du mandat du président dans une société privée est vraisemblablement de 20 à 30 ans. Par conséquent, l'entreprise familiale sera profondément influencée par le développement personnel du propriétaire au fil des années. À mesure que le propriétaire d'entreprise mûrit, plusieurs dimensions de son caractère influenceront son entreprise. A titre indicatif son aptitude personnelle managériale, son leadership et ses motivations¹⁶⁵. La question ici est comment la propriété change-t-elle avec l'âge de l'entreprise et la génération de la famille ?

Plusieurs modèles ont été définis afin de décrire et analyser les différentes étapes que traversent les entreprises familiales au cours de leur existence ainsi que l'évolution de la propriété au fil des générations. Trois phases proposées, chacune a son propre comportement, résumant les étapes de transformation de la propriété comme suit :

Tableau 2. 7 : Etape de la transformation de la propriété

Propriétaire détenant le contrôle Phase I	Partenariat fraternel Phase II	Confédération des cousins Phase III
Décisions unilatérales	Décisions consensuelles	Processus de décision démocratique
Système autoritaire	Relations intenses et volatiles	Propriété dispersée
Décisions rapides	Diversité	Personne n'a le contrôle absolu
D'autres parties peuvent se sentir aliénés	Créativité	Règles et processus équitables
Simplicité	Risque de conflits plus élevé	Perte d'intérêt personnel

Source : Traduit de Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL, (2005), p 10

Dans la **phase I**, la plupart des entreprises familiales, en particulier les nouvelles, ont un propriétaire détenant le contrôle. Ce dernier détient plus de 51% ou souvent 100% de droits de vote, ce propriétaire est autoritaire et il a la prérogative de prendre des décisions unilatérales sur presque tout ce qu'il affecte l'entreprise. L'avantage de ce système monopolistique est que les décisions peuvent être rapides, mais imparfaites et la responsabilité décisionnelle est claire. Toutefois, D'autres, en particulier les dirigeants de la prochaine génération, peuvent se sentir aliénés sur les questions touchant leur destin¹⁶⁶.

¹⁶⁵ WARD John. L., *op-cit*, 2011 p 38

¹⁶⁶ KENYON-ROUVINEZ, D & WARD, JL, *Family Business: Key Issues*. Palgrave Macmillan, UK, 2005, p 11

Quant à la **phase II**, le propriétaire détenant le contrôle doit prendre une décision fondamentale de succession de propriété. En effet, cède-t-il la propriété à un successeur qui deviendra ensuite un propriétaire détenant le contrôle, ou partage-t-il le pouvoir de vote parmi ses descendants ou une petite équipe de prochaine génération ? Une telle équipe est le plus souvent une équipe de frères et sœurs qui est connue sous le nom de partenariat fraternel. C'est une situation de prise de décision par consensus. Aussi, selon (Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL, 2005)¹⁶⁷, la diversité parmi les membres de ce partenariat fraternel peut, d'une part, mener à des décisions meilleures et plus créatives et, d'autre part, entraîner des désaccords qui peuvent s'avérer fatals pour l'entreprise.

En ce qui concerne la **phase III**, la propriété peut devenir largement dispersée entre de nombreux propriétaires, qui ne sont pas nécessairement parmi les membres de la famille au fil des générations. D'ailleurs, ces propriétaires dispersés sont souvent des cousins de troisième ou quatrième génération. Cette forme de propriété est appelée confédération des cousins. Ces cousins éloignés sont de plus en plus amenés à collaborer dans la prise de décision. Selon (Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL, 2005)¹⁶⁸, étant donné que personne n'a le contrôle absolu et le groupe est trop grand pour fonctionner intimement par consensus, ils adoptent un processus décisionnel démocratique où la majorité ou la super-majorité règnent.

Dans cette perspective, les Chinois décrivent la transformation de l'entreprise familiale entre les générations comme «la première génération crée une entreprise florissante, la deuxième génération en vit, et la troisième génération n'a plus rien et doit tout recommencer.»¹⁶⁹

Ces différentes étapes de la propriété se refléteront probablement aussi dans différentes formes de conseil d'administration de l'entreprise. A ce titre, Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL (2005)¹⁷⁰ soulignent que le propriétaire détenant le contrôle préférera, le cas échéant, un type de conseil consultatif. D'autre part, le partenariat fraternel aura généralement un conseil décisionnel incluant la plupart ou tous les propriétaires. La confédération des cousins quant à elle aura un conseil d'administration avec des représentants des propriétaires familiaux, pour s'assurer que les points de vue des propriétaires sont fortement pris en compte dans la prise de décision du conseil.

¹⁶⁷ KENYON-ROUVINEZ, D & WARD, JL, *op-cit*, 2005, p 11

¹⁶⁸ *Ibid*, p 12

¹⁶⁹ PANJWANI Ashok, et al, "Family Business: Yesterday, Today, Tomorrow." Indian Journal of Industrial Relations, vol. 44, no. 2, 2008, p 275

¹⁷⁰ KENYON-ROUVINEZ, D & WARD, JL, *op-cit*, 2005, p 12

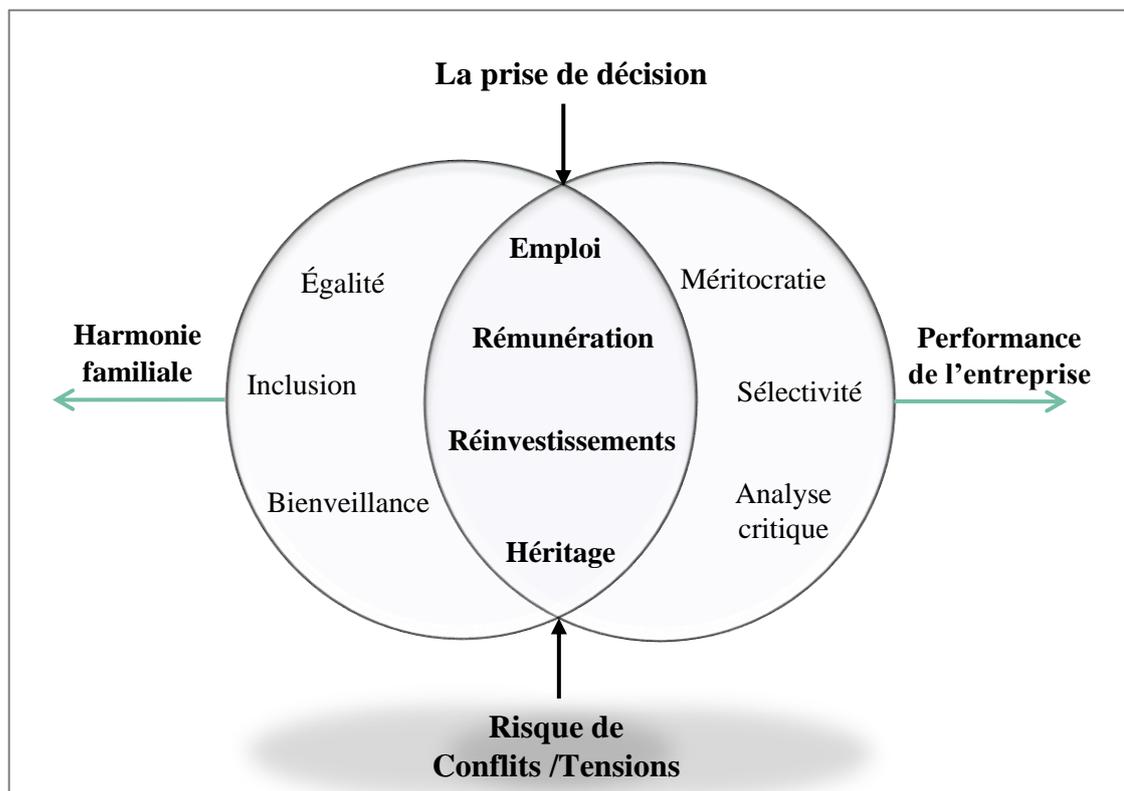
2.2.2 Conflits et dilemme de réussite de l'entreprise familiale

Les entreprises familiales combinent la famille et l'entreprise ce qui les distingue des autres types d'entreprises. En effet, la famille et l'entreprise ont leurs propres besoins et objectifs dont ils peuvent être contradictoires. D'une part, la famille est gouvernée par l'égalité, l'inclusion et les sentiments de bienveillance. L'entreprise, d'autre part, est régie par la méritocratie et la sélectivité.

Selon Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL (2005)¹⁷¹, cette divergence fondamentale crée des occasions de conflit dans la prise de décision notamment celles qui concernent l'emploi, la rémunération, l'héritage, le réinvestissement...etc.

Ces décisions devraient-elles favoriser le bien-être de la famille ou le bien-être de l'entreprise ? Cette question constitue le dilemme fondamental de la réussite des entreprises familiales.

Figure 2.3 : Dilemme de l'entreprise familiale



Source : Etabli par nos sois à partir de la littérature¹⁷²

¹⁷¹ KENYON-ROUVINEZ, D & WARD, JL, *op-cit*, 2005, p 4

¹⁷² *Ibid*, p 5

A titre d'illustration, en termes d'emploi, certaines familles n'ont pas d'idée claire sur la personne qui peut travailler dans l'entreprise familiale. Selon Kenyon-Rouvinez & Ward, justement c'est ce manque de clarté qui conduit à des conflits et des tensions entraînant souvent une perte en matière de temps et d'efficacité dans l'entreprise.

En termes de réinvestissement, certaines familles décident de réinvestir pratiquement tous les bénéfices dans l'entreprise pour que, celle-ci, peut se développer rapidement. D'autres familles, en revanche, estiment que ces bénéfices devraient contribuer au niveau de vie des membres de la famille ou devraient les permettre à réaliser leurs propres ambitions et objectifs individuels.

Au fil du temps, dès lors que ce genre de décision n'est pas résolu efficacement, le conflit et la tension montent et le résultat par conséquent peut détruire l'entreprise, la famille ou les deux à la fois.

2.2.2.1 Éléments entourant le conflit dans l'entreprise familiale

On appelle conflit : « *une situation dans laquelle des personnes, des équipes, des services ou des organisations s'opposent. Un conflit se manifeste lorsqu'un individu, ou une unité organisationnelle, risque de perdre quelque chose ou se voit empêché de réaliser un gain.* » (BERGERON Pierre G., 2006)¹⁷³

Bien que ce concept soit largement utilisé dans la littérature sur les entreprises familiales, il y a un manque de consensus parmi les chercheurs, ce qui a donné lieu à des définitions différentes en combinant les éléments de conflit.

A titre indicatif, certains auteurs le définissent comme « l'expérience entre ou parmi les parties dont leurs objectifs ou intérêts sont incompatibles ou en opposition »¹⁷⁴. D'autres auteurs le voient comme « un processus interactif se manifestant par une incompatibilité, un désaccord ou une dissonance au sein ou entre les entités »¹⁷⁵. A la lumière de ces deux définitions, il en résulte qu'elles composent quelques éléments similaires de conflits tels que l'incompatibilité, le désaccord, la dissonance et l'opposition.

¹⁷³ BERGERON Pierre G., *LA GESTION DYNAMIQUE : Concepts, méthodes et applications*, Gaëtan Morin, Québec, 4ème Ed, 2006, pp 353-354

¹⁷⁴ EFENDY Komala I., ZOLIN R. & CHANG A., *Escalation of conflict in large private family business*, In Annual Meeting of the Academy of Management (73rd), 2013, p 3

¹⁷⁵ *Ibid*, p 4

En fait, les entreprises familiales sont marquées par une interaction complexe des quatre éléments entourant le conflit au sein des entreprises familiales à savoir : *stakeholder* (parties prenantes) et *shareholder* (actionnaire), la dynamique de l'entreprise, le personnel et la famille. Par conséquent, trois types de conflits spécifiques ont été observés en raison de l'interaction de ces éléments¹⁷⁶ :

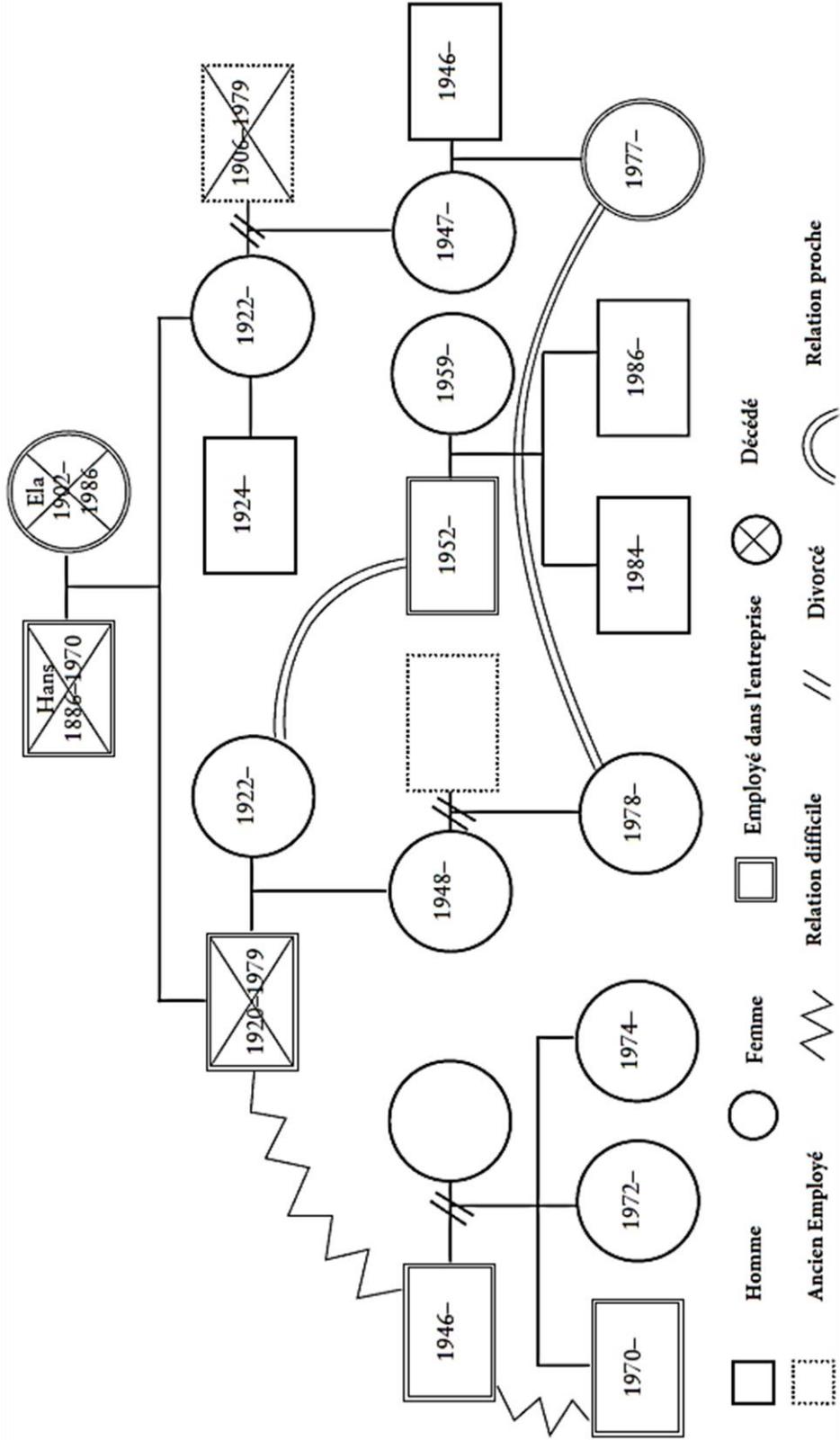
- Le conflit de rôle (*role conflict*) : Identifié comme la forme de conflit émergeant des multiples rôles du propriétaire de l'entreprise familiale, qui peut affecter l'entreprise dans son ensemble. C'est le type de conflit qui est causé par le fait que les membres de la famille sont confrontés à la présence de la famille dans leur vie professionnelle et personnelle, ce qui peut progressivement mettre à rude épreuve la santé physique et psychologique des fondateurs d'entreprise (tensions au travail), affectant leur capacité à participer à la fois à l'entreprise et à la vie de famille ;
- D'autres conflits peuvent émerger sous la forme de relations conflictuelles entre les membres de la famille lors de la succession et de la transition intergénérationnelles. S'il n'est pas planifié à l'avance et bien géré, ce processus peut provoquer un échec à la suite d'un conflit en raison, entre autres, d'une succession mal organisée, des successeurs incompetents ou mal préparés ou encore une rivalité entre les membres ;
- Le troisième type de conflit qui peut émerger dans les entreprises familiales est le conflit d'agence distinctif, provenant de sources autres que le problème classique principal/agent. En effet, les conflits d'agence dans les entreprises familiales se produisent principalement entre des membres de la famille dans des rôles différents à titre illustratif : entre des membres de la famille et des membres non-familiaux, entre des actionnaires dominants (familiaux) et minoritaires (non familiaux) et, enfin, entre des propriétaires et des prêteurs. L'une des provocations les plus fréquentes des conflits d'agence au sein des entreprises familiales se résume dans le fait qu'un membre de la famille a des comportements opportunistes suivant son propre agenda personnel.

Pour mieux comprendre les problèmes d'interaction entre la famille et l'entreprise, nous donnons l'exemple de génogramme familial. Ce dernier est défini par Daure (2006)¹⁷⁷ comme la représentation graphique d'une famille donnée qui permet de mettre en relation les règles et toute la charge émotionnelle transmise entre générations.

¹⁷⁶ CAPUTO, A. & al, *Conflict management in family businesses*, International Journal of Conflict Management, 29(4), 2018, pp 522-524;

¹⁷⁷ CARRAU Chris, *Chapitre 1 : Profondeur généalogique des entreprises familiales et performance*, In : HIRIGOYEN Gérard, *Entreprises familiales : Défis et performance*, Economica, Paris, 2014, p 27

Figure 2.4 : Exemple de génogramme familial et interaction Famille/Entreprise



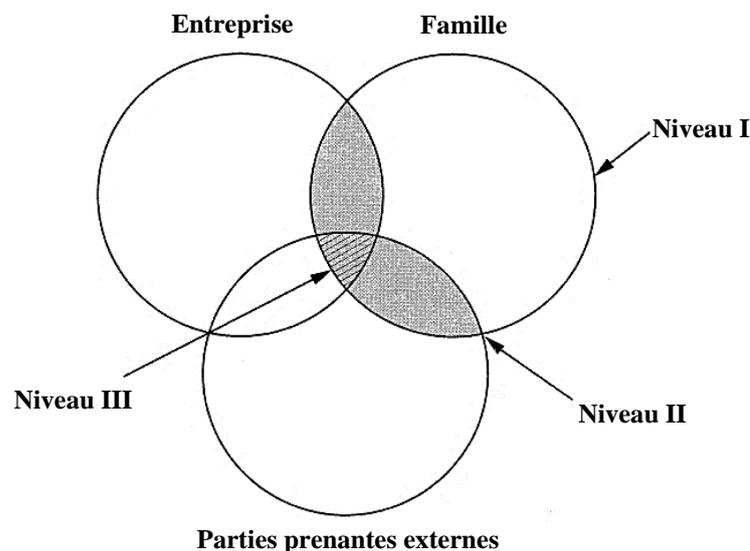
Source : Traduit de Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL, (2005), p 14

La figure 2.3 propose quelques schémas à observer. A titre d'exemple, les fils aînés entrent dans l'entreprise et ont des relations conflictuelles avec leur père. Les beaux-fils sont les bienvenus ou encouragés à rejoindre l'entreprise, mais s'ils divorcent, ils quittent l'entreprise. Une alliance de deux cousines les plus importantes actionnaires est probable...etc.

Kenyon-Rouvinez, D & Ward, JL, (2005) soulignent qu'il est important de représenter et d'étudier les entreprises familiales dans les génogrammes, car les familles répètent généralement des actions ou des règles de décision¹⁷⁸. Dans le même ordre d'idées, Carrau (2014) souligne que la connaissance de ces boucles répétitives permet non seulement d'appréhender différemment les questions liées au conflit au sein des générations observées, mais aussi le mode de fonctionnement des acteurs présents et leurs modalités de prise de décision¹⁷⁹.

Par ailleurs, Harvey & Evans (1994)¹⁸⁰ notent que le conflit relatif à l'entreprise familiale peut émaner de l'une des trois éléments à savoir : interne à l'organisation ; externe de la famille ou des famille impliquées dans l'organisation ; et, les parties prenantes externes (Banquiers, investisseurs, fournisseurs, membres externes de conseil d'administration). Les conflits y afférents sont classés en trois niveaux.

Figure 2. 5 : Les trois niveaux de conflits selon Harvey & Evans (1994)



Source: HARVEY, M. & EVANS, R. E., *op-cit*, 1994, p 335

¹⁷⁸ KENYON-ROUVINEZ, D & WARD, JL, *op-cit*, 2005, p 13

¹⁷⁹ CARRAU Chris, *op-cit*, 2014, p 25

¹⁸⁰ HARVEY, M. & EVANS, R. E., *Family Business and Multiple Levels of Conflict*, Family Business Review, 7(4), 1994, p 334

La figure 2 illustre l'interaction des sources de conflit pour créer trois niveaux de conflit pouvant survenir dans l'entreprise familiale¹⁸¹ :

Le conflit de **niveau I** se produit lorsqu'il y a un problème familial mais il n'y a pas d'interaction entre les trois entités. Autrement dit, le conflit ne se propage pas aux autres constituants et l'incident n'a pas d'impact dysfonctionnel sur l'organisation entrepreneuriale.

Le conflit de **niveau II** est le résultat du chevauchement entre deux entités créant une forme de conflit plus complexe. Les sources de conflit dans ce niveau peuvent être différents mais lorsqu'elles sont combinées, le conflit devient intense et plus difficile à résoudre. A titre d'illustration, le frère qui est préparé pour la succession (prendre la direction de l'entreprise familiale) et qui n'est pas respecté par les employés ou les principaux directeurs ; Ou un autre frère se sent écarté de la famille parce qu'il n'a pas été choisi pour prendre la relève, ce qui posera un problème pour la famille dirigeante et provoquera des conflits au sein de la famille.

Le conflit de **niveau III** implique toutes les parties intéressées dans l'entreprise familiale, c'est-à-dire l'organisation de l'entreprise, la famille et les parties prenantes externes. A ce titre, l'exemple donné pour le conflit de niveau II serait aggravé si les parties prenantes externes sont également préoccupées par les capacités et les compétences du frère qui est sélectionné pour prendre la direction. A cet égard, la nature du conflit est stimulée par le chevauchement des rôles et l'ambiguïté des rôles entre ces trois entités. Quand la complexité du conflit s'aggrave, le mécanisme de règlement des conflits doit également être plus sophistiqué pour faire face efficacement aux diverses dimensions de la situation de conflit.

Pour conclure ce point, le conflit est souvent présenté comme une caractéristique récurrente qui diminue la performance des entreprises familiales (Levinson, 1971)¹⁸² et, notamment pour (Harvey, Cozier et Novicevic, 1998 ; Merwe et Ellis, 2007), comme le principal facteur contribuant à l'échec de celles-ci¹⁸³. Toutefois, ne sont pas tous les conflits intrinsèquement mauvais. En effet, certains auteurs, (Harvey et Evans, 1994 ; Kellermanns et Eddleston, 2004 ; Sharma et al., 1997), soulignent que l'entreprise familiale peut en bénéficier et améliorer sa performance¹⁸⁴.

¹⁸¹ HARVEY, M. & EVANS, R. E., *op-cit*, 1994, pp 334-335

¹⁸² KELLERMANNNS, F. W. & EDDLESTON, K. A., *A family perspective on when conflict benefits family firm performance*, Journal of Business Research, 60(10), 2007, p 1049

¹⁸³ EFENDY Komala I., ZOLIN R. & CHANG A., *op-cit*, 2013, p 2

¹⁸⁴ KELLERMANNNS, F. W. & EDDLESTON, K. A., *op-cit*, 2007, p 1048

2.2.2.2 Stratégies de gestion et de résolution des conflits

Étant donné que les conflits semblent inévitables et se produisent fréquemment, il est important d'identifier la source du conflit et de le gérer efficacement.

Selon Harvey & Evans (1994), la combinaison du conflit dans l'organisation de l'entreprise et la famille aggrave l'effet du conflit. Cette combinaison de niveaux de conflit nécessite également des méthodes de résolution de conflit plus complexes et axées sur les différentes sources de conflit¹⁸⁵.

En outre, un conflit avec une mauvaise communication engendrant des coûts importants tant pour la famille que pour l'entreprise (la famille est plus difficile à entretenir que l'entreprise). C'est pourquoi, selon Astrachan & Stider (2005)¹⁸⁶, la famille a besoin de programmes pour améliorer et pratiquer la communication et gérer les conflits. D'autre part, les antécédents familiaux peuvent jouer un rôle important dans la capacité des gens à bien communiquer ou non. Comme exemple, les injustices passées peuvent conduire à la méfiance actuelle où la communication est accueillie avec une attitude sceptique.

A cet égard, il semble crucial de pratiquer la communication, en particulier la pratique de la discussion de sujets délicats et émotionnels. Pour y faire, la famille pourrait organiser régulièrement des réunions de famille au cours desquelles plusieurs sujets peuvent être abordés (qui peut travailler dans l'entreprise ? La famille est-elle responsable de l'éducation familiale ? Comment s'occupons-nous des membres de la famille en période de crise ? ...etc.).

Quant aux grandes entreprises familiales, le conseil de famille « *family council* » semble constituer un mécanisme adéquat¹⁸⁷, dont il peut servir de représentant de toute la famille, pour discuter des problèmes familiaux critiques et peut faire des PVs (Procès-verbal) à toute la famille une ou plusieurs fois par an. Il est souvent préférable d'apprendre à gérer les conflits avant leur survenance plutôt que de résoudre les conflits lorsqu'ils se produisent. En effet, selon Astrachan & Stider, la mise en place d'un système de détection et de management des conflits fonctionne bien pour de nombreuses familles.

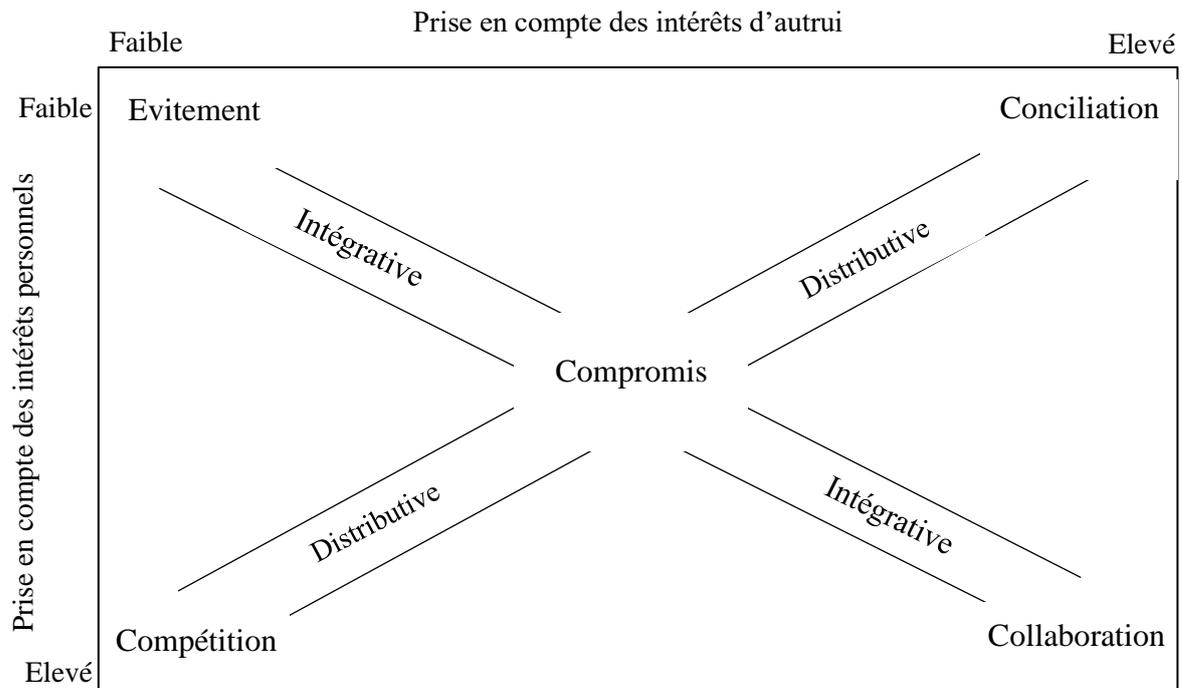
¹⁸⁵ HARVEY, M. & EVANS, R. E., *op-cit*, 1994, p 334

¹⁸⁶ ASTRACHAN Joseph H. & STIDER Annelie K., Chapter 3: *Family*, In KENYON-ROUVINEZ, Denise & WARD, John L., *Family Business: Key Issues*, Palgrave Macmillan, UK, 2005, pp 40-41

¹⁸⁷ Divers moyens et mécanismes pour arbitrer les conflits ont été décrits dans la littérature à titre d'indication, comités de gestion d'actifs (Beckhard et Dyer, 1983), team building (Lane, 1989) et médiation familiale (Prince, 1990), y compris le conseil de famille (Ward, 1987).

Sorenson (1999)¹⁸⁸, dans son article “*Conflict Management Strategies Used by Successful Family Businesses*”, a regroupé les modèles dominants de gestion des conflits, proposés par (Blake et Mouton, 1964 ; Pruitt, 1983 ; Rahim, 1983 ; Thomas et Kilmann, 1974), pour suggérer dans un espace bidimensionnel quelques stratégies de gestion des conflits.

Figure 2. 6 : Dimensions et stratégies de gestion des conflits



Source : Traduit de SORENSON Ritch. L., *op-cit*, 1999, p 327

La figure ci-dessus montre cinq (5) stratégies de gestion des conflits en tenant compte de l'intérêt personnel et/ou l'intérêt d'autrui sur deux dimensions : La dimension dite distributive, (stratégie de compétition / stratégie de conciliation), représente soit une prise extrême d'intérêts personnels lors de la compétition ou extrême prise en compte d'intérêts d'autrui lors de la conciliation. La dimension dite intégrative quant à elle, les intérêts de tous les individus, personnel et d'autrui, sont prises en compte dans les solutions dont l'extrémité collaborative traduit l'effort de coopération et de comprendre les autres, L'évitement par contre est considéré comme non coopératif, qui est associé à des relations faibles et laisse le conflit non résolu. Enfin, pour les individus qui choisissent la stratégie de compromis, les théoriciens propose une autre dimension qui est la prise en compte des relations « *concern for relationship* »

¹⁸⁸ SORENSON Ritch. L., *Conflict Management Strategies Used by Successful Family Businesses*, Family Business Review, 12(4), 1999, pp 326-329

Outre les stratégies de gestion de conflits, Harvey & Evans (1994) proposent trois niveaux de résolution des conflits dans les entreprises familiales en fonction du niveau de conflit identifié (cf. figure 2.5). En effet, selon ces auteurs, plus le niveau de conflit est complexe, plus le mécanisme de résolution de conflits est sophistiqué. Les points-clés de résolution des conflits sont résumés dans le tableau suivant :

Tableau 2. 8 : Résolution des conflits et niveau de conflit

<i>Aspects de la résolution des conflits</i>	<i>Conflit de niveau I</i>	<i>Conflit de niveau II</i>	<i>Conflit de niveau III</i>
Axé sur	<i>Personnes</i>	Deux groupes	Tout le système
Nature du changement pour résoudre le conflit	Transactionnelle	Transactionnelle	Structurelle
Nature d'interaction Pour résoudre le conflit	Interpersonnelle	Equipe de gestion des conflits	Consultant externe/ équipe de gestion des conflits
Impulsion pour résoudre le conflit	Interne	Interne	Externe
Implication de l'entrepreneur	Directe	Membre d'équipe	Consultation
Niveau de surveillance Post-conflit	Aucun	Transversal	Longitudinal

Source : Traduit de HARVEY, M. & EVANS, R. E., *op-cit*, 1994, p 343

Le tableau 2.8 décrit les aspects clés de résolution des conflits en fonction du niveau de conflit vécu par l'entreprise familiale¹⁸⁹ :

Pour les conflits de niveau I, le mécanisme de résolution des conflits y adapté dépend des qualités interpersonnelles des membres de la famille dirigeante pour régler la source du conflit au sein de l'entreprise. Il n'y aura pas lieu de rupture de cadre dans le processus de changement mais plutôt une modification des interactions interpersonnelles dont l'impulsion vient de l'intérieur et l'entrepreneur s'implique de manière directe dans le processus de changement. A ce niveau, le post-contrôle du conflit n'est pas nécessaire. À noter que le membre dominant de la famille ou la direction de l'entreprise familiale exerce son haut niveau de pouvoir de prendre des décisions comme réponse à ce niveau de conflit.

¹⁸⁹ HARVEY, M. & EVANS, R. E., *op-cit*, 1994, pp 343-345

En ce qui concerne les conflits de niveau II, leur résolution devient de plus en plus délicate en raison du conflit mutuel de deux institutions l'entreprise et la famille. De ce fait, le mécanisme du changement doit se concentrer sur la modification des états des deux entités de manière transactionnelle. La résolution des conflits doit être entreprise par une équipe dont le membre fondateur de la famille peut en faire partie. Il est cependant nécessaire de surveiller la résolution mise en place ou le changement dans le futur pour s'assurer que les conflits ont été internalisés dans les deux institutions. Cette surveillance pourrait être sous forme d'audit du conflit.

Quant aux conflits de niveau III, qui implique les trois institutions en parallèle (cf. figure 2.5), le mécanisme de résolution de conflit ou le changement doit porter sur l'ensemble du système en examinant les causes du conflit et le rôle de chaque institution dans le conflit. Généralement dans ce niveau de conflit la modification structurelle est envisagée. Aussi, vu la complexité du conflit, l'intervention des consultants ou experts externes avec l'équipe de gestion de conflits est essentielle pour résoudre ou réduire les conflits dans les trois entités dont l'entrepreneur ne devrait agir ici que de manière consultative. Un suivi longitudinal du changement est nécessaire dans cette étape.

En dernière analyse, le dilemme de réussite de l'entreprise familiale peut être résolu suivant deux approches¹⁹⁰ :

La première approche consiste à reconnaître la source fondamentale du conflit et les principales décisions qui devront être prises ; et ce, permet à la famille (propriétaire) d'établir les lignes directrices ce qui rend les décisions plus faciles à prendre. En effet, les lignes directrices établies façonnent en quelque sorte les attentes de la famille à l'avenir, ce qui atténuera considérablement les conflits futurs.

La deuxième approche consiste à développer une philosophie en tant que famille selon laquelle la conduite de l'entreprise à la performance est dans le meilleur intérêt de la famille. Etant, cette dernière, persuadée qu'une entreprise solide crée des avantages additionnels en tant que famille, non seulement en termes de revenus mais aussi en termes d'identité et d'opportunité. Pour la famille propriétaire c'est le genre d'opportunité qui renforce les valeurs familiales (Confiance, intégrité, vision à long terme et l'éthique de travail) et assurera la perpétuation de celles-ci pour les générations futures.

¹⁹⁰ KENYON-ROUVINEZ, D & WARD, JL, *op-cit*, 2005, p 5

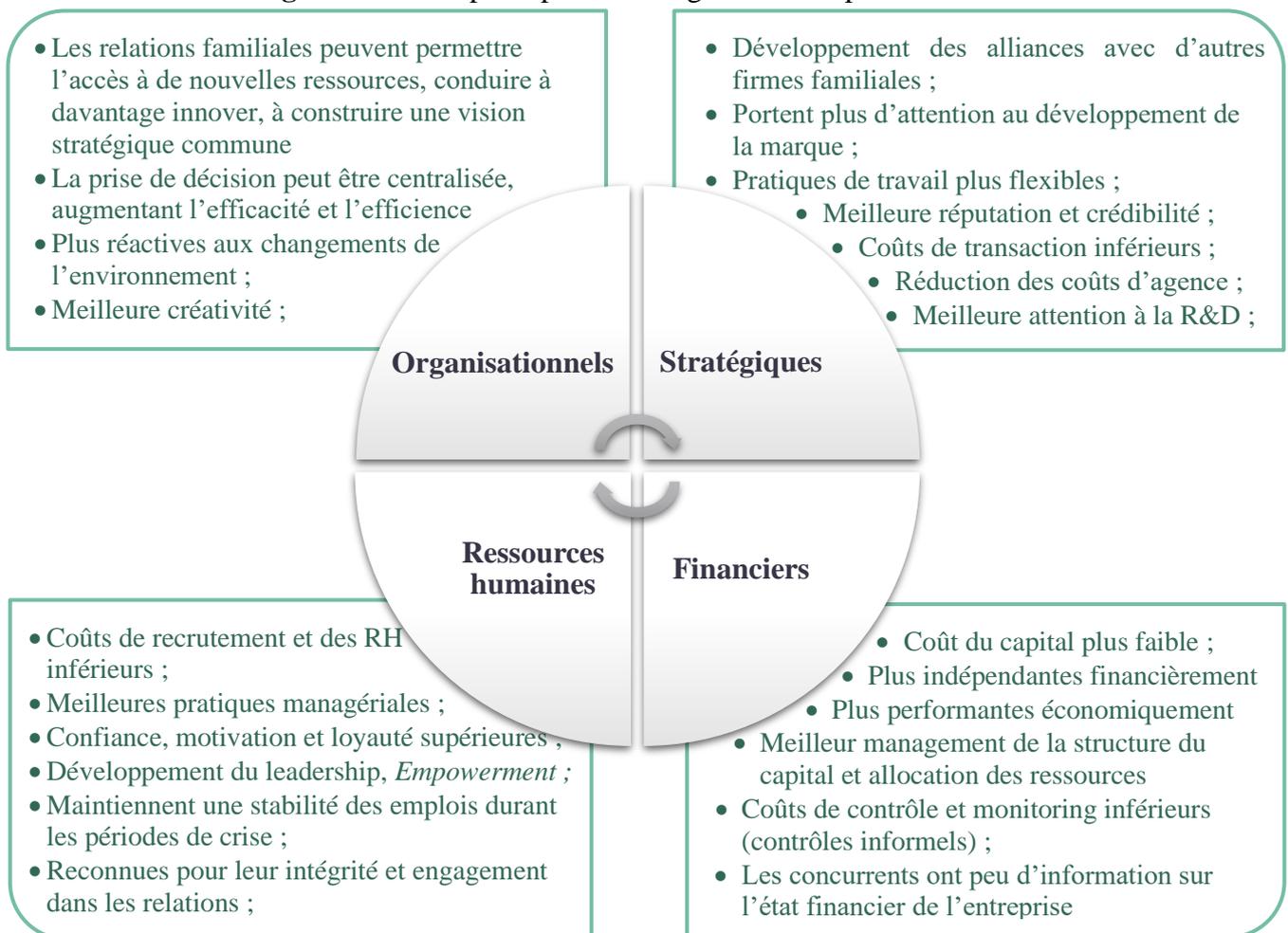
2.2.3 Avantages et handicaps des entreprises familiales

Comme indiqué dans les points précédents, les entreprises familiales présentent des spécificités qui les distinguent des entreprises non familiales. Ces spécificités peuvent affecter positivement ou négativement les entreprises familiales et se traduire en avantages (2.2.3.1) ou en handicaps (2.2.3.2).

2.2.3.1 Avantages des entreprises familiales

Nous récapitulons en ce qui suit, figure 2.7, une liste non exhaustive des avantages identifiés dans la littérature caractérisant les entreprises familiales.

Figure 2.7 : Les principaux avantages des entreprises familiales



Source : Etabli par nos soins à partir de la littérature¹⁹¹

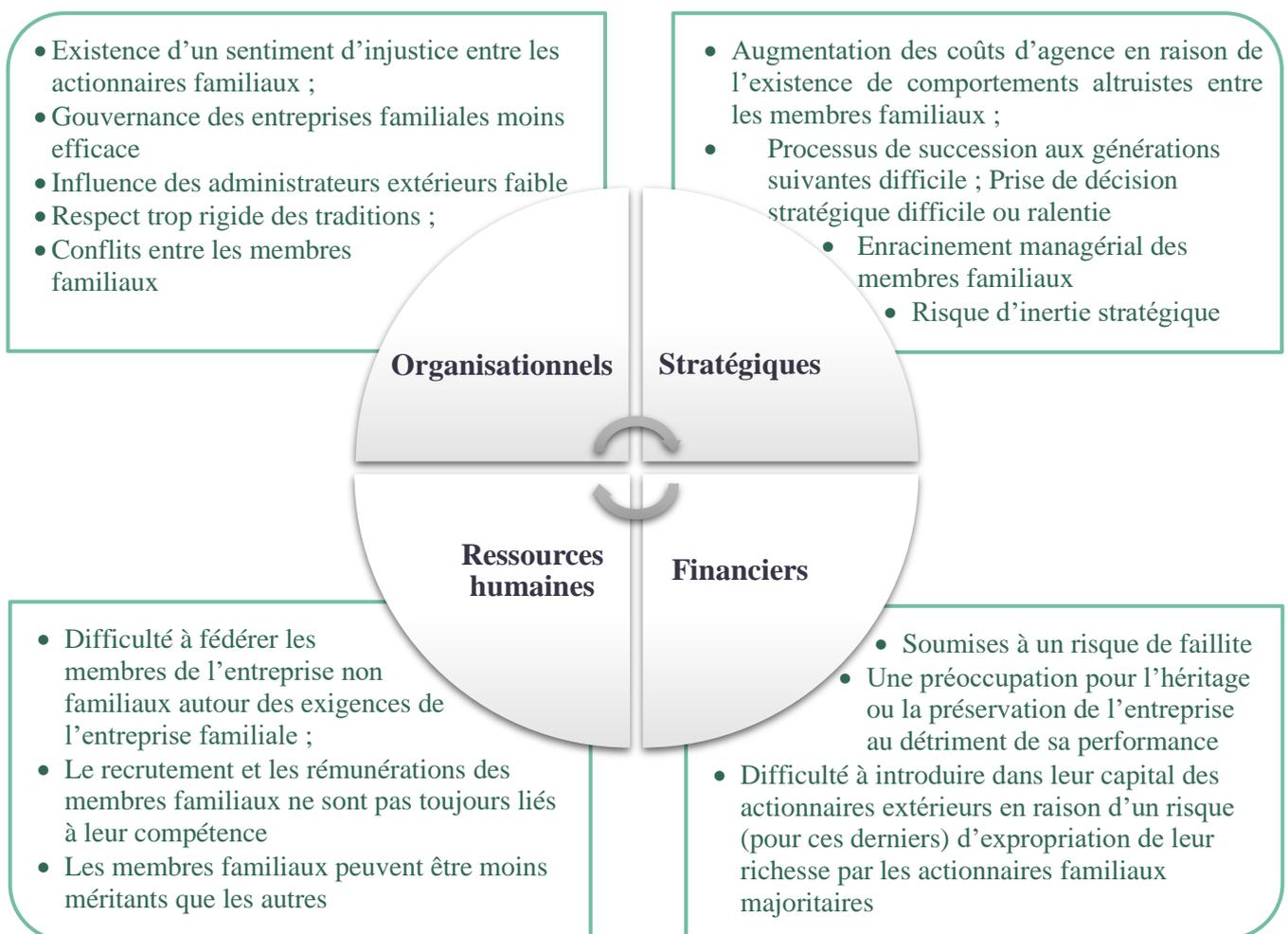
¹⁹¹ Figure fondée sur le recensement de HABBERSHON Timothy G. & WILLIAMS Mary L., *A Resource-Based Framework for Assessing the Strategic Advantages of Family Firms*, Family Business Review, 12(1),1999, pp 23–25 ; complété par les auteurs ARREGLE Jean-Luc, DURAND Rodolphe & VERY Philippe, « *Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales* », M@n@gement, vol. 7, n°2, 2004, p36 ; ARREGLE Jean-Luc & MARI Isabelle, « *Avantages ou désavantages des entreprises familiales ? Principaux résultats des recherches et perspectives* », Revue française de gestion, vol. 200, n°1, 2010, pp 92-93

Outre les avantages stratégiques présentés dans la figure 2.7, quelques auteurs soulignent que les entreprises familiales mettent l'accent sur le potentiel de croissance plutôt que sur la croissance des ventes à court terme¹⁹². Aussi pour d'autres, les membres de la famille sont plus productifs que les autres et l'implication des générations suivantes dans les processus stratégiques permettant une succession réussie¹⁹³.

2.2.3.2 Handicaps des entreprises familiales

Nous tentons d'aborder à présent un autre point de vue, opposé au point précédent, qui présente les spécificités des entreprises familiales comme des inconvénients axés sur l'aspect stratégique, financier, ressources humaines et organisationnel.

Figure 2. 8 : Les principaux handicaps des entreprises familiales



Source : Etabli par nos soins à partir de la littérature¹⁹⁴

¹⁹² Notamment dans les travaux de Daily et Dollinger (1992) ; Daily et Thomson (1994) ; Donckels et Frohlich, (1991) ; Harvey, (1999) ; Hirigoyen (1982, 1984)

¹⁹³ À titre indicatif : Levering et Moscovitz (1993) ; Rosenblatt et al. (1985) Mazzola et al. (2008)

¹⁹⁴ Figure fondée sur le recensement d'ARREGLE Jean-Luc & MARI Isabelle, *op-cit*, 2010, pp 94-95

D'autres inconvénients stratégiques des entreprises familiales, c'est la difficulté à attirer des managers non familiaux de talent¹⁹⁵ ; et pour certains auteurs les décisions sont plutôt fondées sur des logiques non économiques et non rationnelles¹⁹⁶.

Tout bien considéré, Il semble qu'une même caractéristique de l'entreprise familiale puisse être un atout ou, dans certains cas, un handicap. Tout au long de cette partie, nous avons tenté de mettre l'accent sur les principaux particularismes des entreprises familiales, ce qui nous conduit à aborder les spécificités de leur système de gouvernance.

2.3 SPECIFICITES DE LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES

La littérature sur les entreprises familiales s'est largement développée depuis plusieurs années, contribuant à améliorer notre connaissance de leurs spécificités. Cette spécificité tient, entre autres, à l'influence de la famille sur le comportement de l'entreprise et aux caractéristiques des acteurs impliqués.

A cet égard, il semblerait intéressant d'en venir aux théories de la firme adaptées aux entreprises familiales (2.3.1) et de s'interroger sur les spécificités (2.3.2) et les mécanismes (2.3.3) du système de gouvernance de ces entreprises.

2.3.1 Les théories de gouvernance adaptées aux entreprises familiales

Dans la première section du présent chapitre nous avons exposé les principales théories expliquant l'approche contractuelle de la firme. Ainsi, celles expliquant l'approche basée sur les compétences qui, cette dernière, cherche à analyser les aspects cognitifs et la dynamique des organisations. Ces deux courants forment l'origine et le développement de la thématique de la gouvernance d'entreprise.

Parmi les théories de gouvernance précédemment évoquées, il semblerait que certaines théories peuvent être adaptées aux spécificités des entreprises familiales comme la théorie de l'agence, la théorie des parties prenantes et la théorie cognitive et comportementale. Une autre théorie, s'ajoute à ces théories, suppose que le dirigeant est un intendant fidèle et considère que les conflits et les divergences d'intérêts sont inexistantes¹⁹⁷. Il s'agit bien de la théorie de l'intendance de (Davis, Schoorman & Donaldson, 1997).

¹⁹⁵ Comme Simon et Hitt (2003)

¹⁹⁶ Principalement Meyer et Zucker (1989)

¹⁹⁷ LARIOUI Lamia & ALAOUI MDAGHRI Abdelouahed, *op-cit*, 2016, p 11

2.3.1.1 Théorie de l'agence et théorie des parties prenantes

Jensen & Meckling (1976), les théoriciens de l'agence, envisagent la possibilité d'une divergence d'intérêts et d'une asymétrie d'information entre l'actionnaire (le mandant) et le dirigeant (le mandataire), due à la séparation entre la propriété et le contrôle, engendrant des coûts d'agence. Lesdits coûts ont pour objet de surveiller et délimiter le comportement opportuniste des dirigeants. Jensen & Meckling définissent les coûts d'agence comme étant la somme des éléments suivants¹⁹⁸ :

- Les coûts de surveillance du mandant : le terme surveillance employé par les auteurs comprend non seulement la simple observation du comportement de mandataire (dirigeant), mais aussi des efforts du mandant pour contrôler le comportement de dirigeant à travers des restrictions budgétaires, des politiques de rémunération, des règles de fonctionnement...etc. ;
- Les coûts de dédouanement engagés par le mandataire : dans certaines situations, pour garantir qu'il ne prendra pas certaines mesures qui nuiraient au mandant ou pour rassurer le mandant sur la qualité de sa gestion ;
- La perte résiduelle lorsqu'il y aura une divergence entre les décisions du mandataire et celles qui maximiseraient l'utilité du mandant.

Dans un autre article, Jensen & Meckling présentent une autre formulation des coûts d'agence. En effet, ils considèrent que le coût d'agence comme étant égale à la somme des coûts de conception, de mise en œuvre et de maintien de systèmes d'incitation et de contrôle appropriés ainsi que de la perte résiduelle résultant de la difficulté à résoudre complètement ces problèmes¹⁹⁹. C'est-à-dire du manque à gagner lié à la résolution imparfaite de ces conflits.

Par ailleurs, la relation asymétrique dite « traditionnelle » entre le mandant (actionnaire) et le mandataire (dirigeant) peuvent de même être une relation bilatérale, dyadique. C'est-à-dire, le dirigeant est considéré comme le mandatant (le principal) et l'actionnaire à l'instar de mandataire (agent). A titre illustratif, dans le cas où les dirigeants confient leur capital humain aux actionnaires. Dans cette perspective, un même mécanisme peut tout aussi bien servir à la résolution des conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants ou entre créanciers et actionnaires ou encore entre actionnaires et salariés²⁰⁰.

¹⁹⁸ JENSEN Michael C. & MECKLING William H., *op-cit*, 1976, p 308

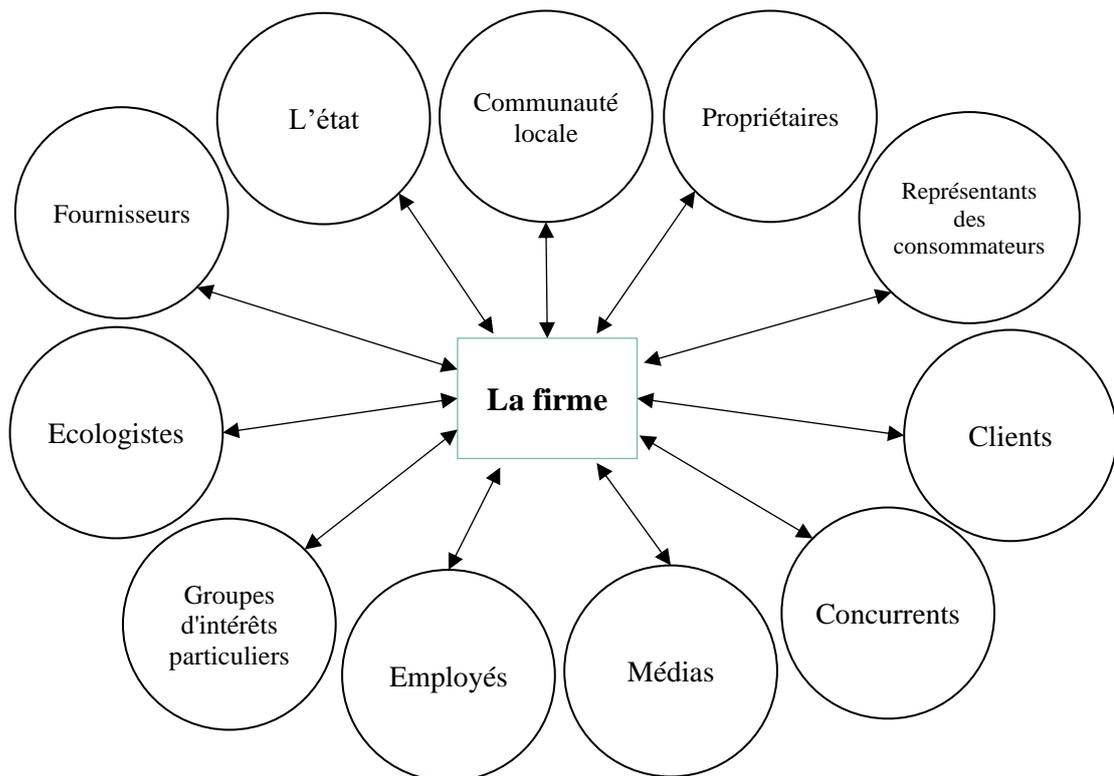
¹⁹⁹ JENSEN Michael C. & MECKLING William H., *Specific and general knowledge, and organizational structure*, Journal of Applied Corporate Finance, 8(2), 1995, p 12

²⁰⁰ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2004, p 10

A la lumière de ce dernier, il paraît que la théorie de l'agence s'est principalement intéressée à la relation entre les actionnaires et les dirigeants. A cet égard, Hill & Jones (1992) ont contribué à élargir et approfondir le champ d'application de ladite théorie en prenant les travaux de Jensen & Meckling (1976) et la théorie des parties prenantes de Freeman (1984) à l'instar de points de départ, pour constituer la théorie de l'agence élargie « *Stakeholder agency theory* »²⁰¹.

Hill & Jones (1992) considèrent que la théorie de l'agence peut tout aussi bien expliquer la nature des relations contractuelles explicites ou implicites existant entre les parties prenantes d'une entreprise²⁰². A ce titre, le terme « *stakeholder* » fait référence à tous les agents économiques ayant une créance légitime sur l'entreprise à travers l'existence d'une relation d'échange²⁰³. Selon Freeman, tout groupe ou individu qui peut affecter ou est affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise sont des parties prenantes²⁰⁴. Les groupes affichés dans la figure 2.9 sont des exemples de catégories de parties prenantes.

Figure 2. 9 : Les *stakeholders* selon Freeman



Source : Traduit de FREEMAN R. Edward, *op-cit*, 2010, p 25

²⁰¹ HILL Charles W. L. & JONES Thomas M., *Stakeholder-agency theory*, *Journal of Management Studies*, 29(2), 1992, p 131

²⁰² *Ibid.*

²⁰³ *Ibid.*, p 133

²⁰⁴ FREEMAN R. Edward, *op-cit*, 2010, p 25

Chacun de ces groupes peut être considéré comme procurant des ressources critiques à la firme (Contributions) et, en contrepartie, chacun s'attend à ce que ses intérêts soient satisfaits (par des incitations)²⁰⁵. A titre d'exemple, Les dirigeants et les employés fournissent à l'entreprise du temps, des compétences et des engagements en matière de capital humain. En échange, ils s'attendent à des revenus équitables et des conditions de travail adéquates. Les communautés locales apportent à l'entreprise des emplacements, une infrastructure locale et peut-être un traitement fiscal favorable. En contrepartie, ils attendent à ce que l'entreprise améliorent ou ne nuisent pas à la qualité de vie...etc.

Dans ce sens, les coûts d'agence sont le résultat des conflits d'intérêts et de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes. Aussi, un autre type de conflit qui génère des coûts d'agence, c'est celui entre actionnaire majoritaire et des actionnaires minoritaires²⁰⁶. Toutefois, la littérature sur les coûts d'agence au sein des entreprises familiales nous enseigne que du fait de l'unification de la propriété et du contrôle, les entreprises familiales auraient de faibles coûts d'agence²⁰⁷. Ceci dit, la gestion familiale réduit l'opportunisme et aligne les intérêts des propriétaires gestionnaires ce qui exempte l'entreprise des mécanismes couteux de contrôle²⁰⁸.

Daily & Dollinger (1992)²⁰⁹ soulignent que ce n'est que lorsque la propriété et le contrôle sont alignés que les coûts d'agence sont faibles. Pourtant, lorsque la propriété et le contrôle sont séparés comme dans les autres configurations, (cf. figure 2.2), propriété familiale/gestion externe ou propriété externe/gestion familiale, l'entreprise peut éventuellement supporter des coûts d'agence car les deux parties exercent des fonctions d'utilité séparées.

Selon la théorie de l'agence, les entreprises familiales devraient bien performer car il y a généralement confusion des rôles de mandant et mandataire. En effet, les membres de la famille sont tous dans le même bateau ce qui fait que le risque de déviation du mandataire est réduit²¹⁰.

²⁰⁵ HILL Charles W. L. & JONES Thomas M., *op-cit*, 1992, p 133

²⁰⁶ BERTIN Elisabeth, *Chapitre 9 : L'audit interne, vecteur de performance*, In : HIRIGOYEN Gérard, *Entreprises familiales : Défis et performance*, Economica, Paris, 2014, pp 262-263

²⁰⁷ CARNEY Michael, *Corporate Governance and Competitive Advantage in Family-Controlled Firms*, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(3), 2005, p 250

²⁰⁸ FAMA Eugene F. & JENSEN Michael C., *Separation Of Ownership and Control*, *Journal of Law and Economics*, 26 (2), 1983, pp 301-325, In : AGGOUN Salim & DADDI-ADDOUN Nacer, « Spécificité et utilité de la gouvernance des entreprises familiales : cas du code algérien de gouvernance d'entreprise », *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, Vol 14 N° 1 bis, 2020, p 186

²⁰⁹ Daily Catherine M. & Dollinger Marc J., *An Empirical Examination of Ownership Structure in Family and Professionally Managed Firms*, *Family Business Review*, 5(2), 1992, p 118

²¹⁰ ARREGLE Jean-Luc, DURAND Rodolphe & VERY Philippe, *op-cit*, 2004, p 16

Aussi pour LeBreton-Miller & Miller (2006)²¹¹, la mesure dans laquelle les entreprises familiales doivent supporter ces coûts varie en fonction de leurs choix de gouvernance. A cet effet, la concentration de la propriété et le fait que c'est le propriétaire qui assure la gestion entraînent des coûts d'agence faibles voire nuls. Cependant, Un autre type de coût d'agence peut-être plus élevé au sein des entreprises familiales, c'est celui entre les propriétaires minoritaires et les principaux propriétaires familiaux. Cette relation d'agence, propriétaire/propriétaire, est plus problématique.

En effet, le pouvoir d'une famille de s'approprier des actifs, à des fins personnelles ou familiales, peut provenir de la propriété pure et simple des actions et du contrôle des votes, ou, plus pernicieusement, de l'utilisation de dispositifs de contrôle spéciaux provoquant un déséquilibre dans les incitations entre les propriétaires majoritaires et ceux minoritaires²¹². Selon Claessens et al (2002)²¹³, les propriétaires d'une entreprise familiale visent à conserver le contrôle de leur entreprise pour satisfaire les objectifs familiaux (de fortune, de sécurité d'emploi, de statut et de pouvoir pour les générations présentes et futures).

Ang et al (2000)²¹⁴ expliquent que les coûts d'agence devraient être faibles dans les entreprises où une seule famille contrôle plus de 50% des capitaux propres de l'entreprise. Aussi, l'entreprise familiale qui est détenue par un propriétaire/dirigeant unique est un exemple d'entreprise aux coûts d'agence nuls. Cependant, le contrôle par des membres de la famille dont les intérêts ne sont pas toujours alignés devrait être moins efficace que le contrôle par un propriétaire unique.

Selon Schultze et al (2003), toute déviation de ce cas de figure propriétaire/dirigeant unique peut engendrer des coûts d'agence plus élevés. Par ailleurs, pour Morck & Yeung (2003), les problèmes d'agence se manifestent dans tous les types d'entreprises familiales ; et ce, quelle que soit le degré de l'implication de la famille dans l'entreprise²¹⁵.

²¹¹ MILLER Danny & LE BRETON-MILLER Isabelle, *Family Governance and Firm Performance: Agency, Stewardship, and Capabilities*, Family Business Review, 19(1), 2006, p 74

²¹² LE BRETON-MILLER Isabelle & MILLER Danny, *Agency vs. Stewardship in Public Family Firms: A Social Embeddedness Reconciliation*, Entrepreneurship Theory and Practice, 33(6), 2009, p 1172

²¹³ CLAESSENS S. et al, *Disentangling the incentive and entrenchment effects of large shareholdings*, Journal of Finance, 57(6), 2002, pp 2741–2771, In: LE BRETON-MILLER I. & MILLER D., *op-cit*, 2009, p 1172

²¹⁴ ANG James S., COLE Rebel A. & LIN James W., *Agency Costs and Ownership Structure*, The Journal of Finance, 55(1), 2000, p 87

²¹⁵ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 263

A la lumière de ces réflexions, il semblerait que la théorie de l'agence, qui porte notamment sur l'opportunisme et la recherche de l'intérêt personnel, se focalise sur les mécanismes contractuels d'incitations tendant à minimiser les coûts d'agence. Or, l'apport de cette théorie aux entreprises familiales présente des insuffisances et nécessite l'élargissement de son cadre d'analyse. Deux critiques majeurs sont *de facto* à souligner succinctement²¹⁶ :

La première critique est relative au caractère dynamique de l'entreprise familiale qui n'est pas pris en compte explicitement dans l'étude des relations d'agence. En effet, les propositions de la théorie de l'agence quant à l'analyse de la structure de propriété et l'intensité des coûts d'agence ont un caractère statique. Ceci dit, elles ignorent l'évolution des relations familiales et du cycle de vie au cours du temps (cf. tableau 2.6), l'évolution de la structure de propriété (cf. tableau 2.7) et du niveau de contrôle familial (cf. figure 2.2).

La deuxième critique a rapport avec les comportements spécifiques des entreprises familiales qui ne sont pas pris en considération dans les analyses des relations d'agence. En effet, la théorie de l'agence présente une analyse incomplète des relations familiales, en matière d'interactions sociales et de gouvernance relationnelle, qui génèrent des coûts d'agence spécifiques à l'instar de l'altruisme et l'enracinement... etc.

La thèse de Schulze et al (2001)²¹⁷ propose que les relations familiales tendent à rendre plus difficile les problèmes d'agence liés aux propriétaires-dirigeants en raison de l'altruisme. Les théoriciens, tels (Becker, 1981 ; Bergstrom, 1995), modélisent l'altruisme comme étant le trait qui lie positivement le bien-être d'un individu, comme le chef de famille, au bien-être des autres (en l'occurrence les autres membres de sa famille).

Selon Schulze (2001), l'altruisme est motivé par l'intérêt personnel. Car il permet à l'individu de satisfaire à la fois des préférences altruistes (*other-regarding*) et des préférences égocentriques (*self-regarding*)²¹⁸. De plus, la confusion des problèmes de la famille et ceux de l'entreprise peut privilégier les intérêts familiaux plutôt que ceux de l'entreprise en raison de la loyauté envers la famille²¹⁹.

²¹⁶ ELMANAA MADANI Wiem, *Théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales : apports et limites*, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, pp 7-10

²¹⁷ SCHULZE William et al, *Agency Relationships in Family Firms: Theory and Evidence*, Organization Science, 12(2), 2001, p 102

²¹⁸ *Ibid*

²¹⁹ ELMANAA MADANI Wiem, *op-cit*, 2009, p 10

Gomez-Mejia et al (2001) soulignent que l'engagement familial est plus susceptible d'augmenter les coûts d'agence à la suite de l'enracinement des dirigeants²²⁰. Ceci peut conduire à une situation où les émotions et l'implication de la famille peuvent colorer les perceptions de la compétence des dirigeants. Aussi, il peut conduire à des jugements biaisés sur la pertinence des décisions du dirigeant au détriment des intérêts des actionnaires non familiaux²²¹.

Pour conclure, l'implication de la famille à la fois dans l'actionnariat et le management unifie la propriété et le contrôle. Cette unification réduit les coûts d'agence dits traditionnels et augmente les comportements d'intendance. Ceci dit, une théorie supplémentaire est nécessaire pour expliquer ce qui, le cas échéant, fait aligner les intérêts²²². D'où la théorie de l'intendance, aussi appelée « *stewardship theory* », qui a été introduite comme un moyen de définir des relations fondées sur d'autres suppositions comportementales.

2.3.1.2 Théorie de l'intendance

À l'opposé de la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance définit des situations dans lesquelles les managers (mandataires) ne sont pas motivés par des objectifs individuels. Mais sont plutôt des intendants et leurs motivations sont alignées avec les objectifs de leur principal (mandant)²²³. Ceci dit, les intendants se caractérisent par des comportements collectifs, au service de l'organisation et de leur principal²²⁴. Car, ils cherchent à atteindre les objectifs de l'organisation (par exemple, l'augmentation des ventes ou la rentabilité). Ce comportement profitera à son tour au principal par l'effet positif des bénéfices sur les dividendes. Par conséquent, les fonctions d'utilité de l'intendant sont maximisées²²⁵.

Le Breton-Miller & Miller (2009) distinguent, à partir de la thèse de (Davis et al, 1997 ; Donaldson, 1990), deux fondements de la théorie de l'intendance, résumées ainsi ²²⁶:

Primo, la théorie adopte une vision plus large du comportement humain, en proposant que les individus soient motivés non seulement par l'intérêt personnel, mais aussi par le service aux autres, l'altruisme et la générosité.

²²⁰ GOMEZ-MEJIA Luis R. et al, *The Role of Family Ties in Agency Contracts*, Academy of Management Journal, 44(1), 2001, p 81

²²¹ *Ibid*, p84

²²² DAVIS James H., SCHOORMAN F. David & DONALDSON Lex, "Toward a Stewardship Theory of Management", The Academy of Management Review 22, no. 1, 1997, pp 20-21

²²³ *Ibid*, p 21

²²⁴ ARREGLE Jean-Luc & MARI Isabelle, *op-cit*, 2010, p 96

²²⁵ DAVIS James H., SCHOORMAN F. David & DONALDSON Lex, *op-cit*, 1997, pp 24-25

²²⁶ LE BRETON-MILLER Isabelle & MILLER Danny, *op-cit*, 2009, p 1174

Secundo, les partisans de l'intendance considèrent que les besoins de haut niveau tels que l'accomplissement de soi sont essentiels à la réalisation des valeurs et des aspirations personnelles. A l'encontre des individus qui sont motivées uniquement par des considérations économiques (*homo economicus*). Les premiers besoins sont intrinsèques et fonction des motivations personnelles tandis que les derniers besoins sont extrinsèques et renforcés par des récompenses et des sanctions institutionnelles. Selon Davis et al (1997)²²⁷, cela n'implique pas que les intendants n'ont pas des besoins nécessaires de « survie ». De toute évidence, l'intendant doit avoir un revenu pour survivre. La différence réside dans la manière dont ces besoins sont satisfaits.

La théorie de l'intendance prédit que les entreprises familiales seront caractérisées par ce qui suit²²⁸ :

- **En matière de stratégie et compétences** : un investissement supérieur dans les activités et le perfectionnement ou le renouvellement des compétences clés. En effet, si la famille ressent une inquiétude inhabituelle pour l'avenir de l'entreprise, elle investira davantage dans ses capacités (installations modernes, nouveaux procédés ou produits...)
- **En matière de culture organisationnelle** : des organisations horizontales et cohésives avec de haut investissement dans le capital humain. En effet, l'attitude familiale d'intendance peut donner lieu à des cultures organisationnelles cohérentes et à des formes d'organisation non bureaucratiques. Ainsi, une culture dans laquelle les individus collaborent, souvent de manière informelle, pour atteindre un objectif commun ;
- **En matière des relations avec les parties prenantes externes** : l'intendance peut motiver les chefs de famille à établir des relations étroites avec les différentes parties prenantes externes qui peuvent soutenir l'entreprise et l'aider à s'adapter à son environnement. L'attitude d'intendance peut garantir que ces relations auront une plus grande stabilité à long terme, parce que les dirigeants d'entreprises familiales ont la crédibilité, la patience et la motivation nécessaires pour établir de telles relations ;
- **En matière de performance** : une croissance supérieure, rentabilité financière et valorisations boursières. En effet, le résultat d'une conduite d'intendance, d'un investissement dans les capacités, les personnes et les relations à long terme permet à l'entreprise d'acquérir des avantages concurrentiels et surpassent la performance de ses rivaux.

²²⁷ DAVIS James H., SCHOORMAN F. David & DONALDSON Lex, *op-cit*, 1997, p 25

²²⁸ LE BRETON-MILLER Isabelle & MILLER Danny, *op-cit*, 2009, pp 1175-1176

Tableau 2. 9 : Synthèse des principales théories

<i>Approche Théorique</i> <i>Dimensions</i>	<i>Agence</i>	<i>Intendance</i>	<i>Parties prenantes</i>
<i>Discipline(s) mère(s)</i>	Économie-finance	Psychologie-sociologie	Stratégie
<i>Objectif de l'entreprise</i>	Création de valeur pour les actionnaires	Création de valeur pour les actionnaires	Satisfaction à long terme des parties prenantes, survie de l'entreprise
<i>Valeurs individuelles</i>	Égoïsme (opportunisme)	Sens du devoir (honnêteté)	Morale, impératif catégorique
<i>Motivation</i>	Extrinsèque (théorie X) intérêt personnel financier	Intrinsèque (théorie Y) accomplissement de soi	Morale et légitimité intérêt personnel éclairé, soutenable
<i>Modes de gouvernance</i>	Contrôle	Autonomie et confiance	Prise de conscience
<i>Niveau d'analyse</i>	Individuel	Individuel	Individuel/sociétal
<i>Acteurs analysés</i>	Dirigeants, actionnaires	Dirigeants	Dirigeants, parties prenantes
<i>Acteurs prioritaires</i>	Actionnaires	Dirigeants	Parties prenantes (<i>restant à définir</i>)
<i>Unité d'analyse</i>	Contrat	Contrat/engagement moral	Contrat/rerelations/ contrat social
<i>Sens d'interaction</i>	Unique	Double	Multiple
<i>Base des relations</i>	Économique	Économique/morale	Économique/morale
<i>Propriété de l'entreprise</i>	Actionnaires	Actionnaires	Parties prenantes
<i>Critère de gestion</i>	Efficacité/rendement	Efficacité/rendement	Équité/justice distributive
<i>Nature du marché</i>	Parfaite	Parfaite	Imparfaite
<i>Éthique</i>	Instrumentée	Spontanée	Intrinsèque ou suscitée
<i>Hypothèse de pouvoir</i>	Égalité	Égalité	Inégalité
<i>Niveau de complexité</i>	Faible	Faible	Élevé
<i>Préconisations concrètes</i>	Importantes	Réduites	Limitées
<i>Aide à la compréhension</i>	Réduite	Limitée	Importante

Source : TREBUCQ Stéphane, « *De l'idéologie et de la philosophie en gouvernance d'entreprise* », Revue française de gestion, vol. no 158, no. 5, 2005, p 57

D'autres théories alternatives aux théories contractuelles peuvent être adaptées aux entreprises familiales, en particulier les PME familiales. Il s'agit de la théorie cognitive et comportementales²²⁹ et la théorie du capital social²³⁰. Dans la première théorie, la construction des connaissances et l'esprit d'innovation jouent un rôle central dans la création de la valeur partenariale. Quant à la deuxième théorie, qui caractérise les entreprises familiales, elle repose sur la confiance sociale et la force des liens sociaux²³¹.

²²⁹ Ses principaux auteurs sont (Lazonick & O'Sullivan, 1998, 2000 ; Charreaux, 2011)

²³⁰ Ses principaux auteurs : (Adler & Kwon, 2002 ; Nahapiet & Ghoshal, 1998 ; Bourdieu, 1980 ; Coleman, 1988)

²³¹ LARIOUI Lamia & ALAOUI MDAGHRI Abdelouahed, *op-cit*, 2016, p 11

2.3.2 Le système de gouvernance des entreprises familiales

La gouvernance d'entreprise familiale est : « *un système de processus et de structures mis en place au plus haut niveau de l'entreprise, de la famille et de la propriété pour prendre les meilleures décisions possibles concernant l'orientation de l'entreprise et l'assurance de la responsabilité et du contrôle.* » (Gallo M. A., Kenyon-Rouvinez D., 2005)²³²

Le processus de gouvernance dans les entreprises familiales ne s'ajuste pas facilement à la conception de la gouvernance d'entreprise basée sur la théorie de l'agence où le mandant (le propriétaire), l'intermédiaire (le conseil d'administration) et le mandataire (la direction) fonctionnent comme une chaîne de commandement distincte. La raison principale est que les trois niveaux de commandement, les propriétaires, le conseil d'administration et la haute direction, sont souvent confondus. Autrement dit, ils sont composés des mêmes personnes ou des personnes de la même famille.²³³

Dans cette perspective, le système de gouvernance peut être défini comme étant : « *un système de structures et de processus découlant de l'interaction entre les propriétaires, le conseil d'administration et l'équipe du top management dans la direction et le contrôle de l'entreprise.* » (Nordqvist M. & Melin L., 2002)²³⁴. Cette définition met l'accent sur les relations et interactions particulières entre les trois niveaux de la configuration de l'entreprise familiale. Ce qui semble important pour comprendre les systèmes de gouvernance spécifiques que ces entreprises représentent.

Selon Gallo & Kenyon-Rouvinez²³⁵, dans une entreprise familiale bien développée, il s'agit d'avoir une vision claire sur la manière dont l'entreprise et sa structure de gouvernance interagissent avec la famille et ses niveaux de commandement. A cet égard, une bonne gouvernance permet à la famille d'avoir une compréhension claire de son activité et de son rôle dans celle-ci ; et ce, étant donné que les entreprises familiales sont considérées comme des entités complexes où les rôles de la famille, de la direction et de la propriété peuvent être facilement confondus.

²³² GALLO Miguel Angel & KENYON-ROUVINEZ Denise, *Chapter 4: The Importance of Family and Business Governance*, In: KENYON-ROUVINEZ, Denise & WARD, John L., *Family Business: Key Issues*, Palgrave Macmillan, UK, 2005, p 45

²³³ NORDQVIST Mattias & MELIN Leif, *Chapter 6: The dynamics of family firms: an institutional perspective on corporate governance and strategic change.*, In: FLETCHER Denise E., *Understanding the Small Family Business*, Routledge, London, 2002, p 95

²³⁴ *Ibid*, p 97

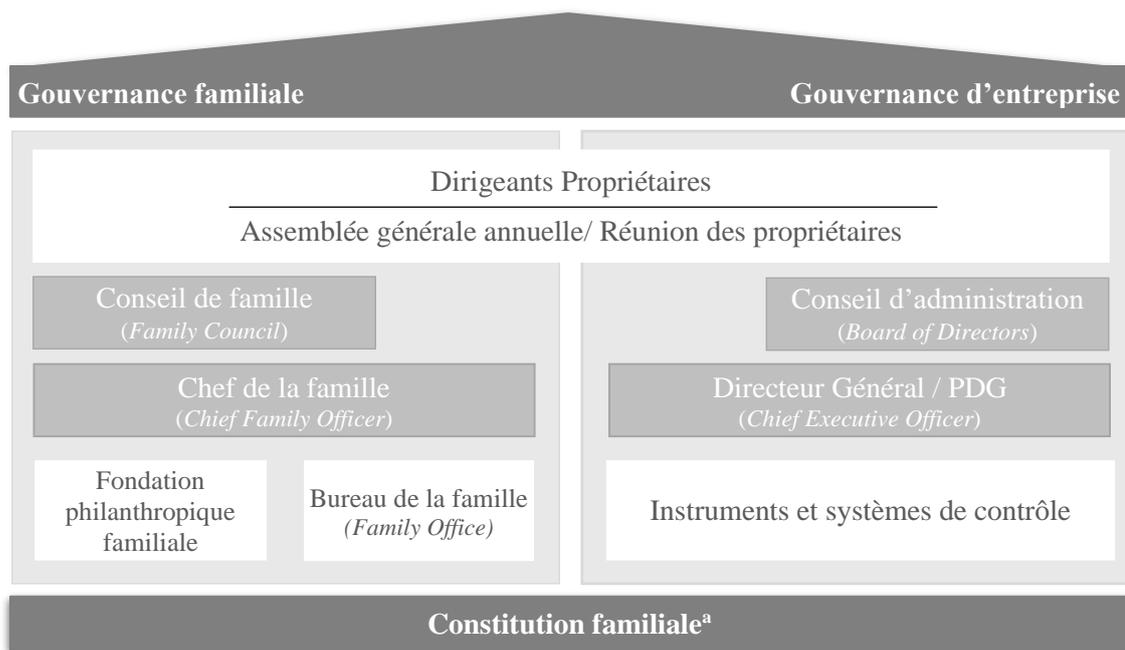
²³⁵ GALLO Miguel Angel & KENYON-ROUVINEZ Denise, *op-cit*, 2005, p 45

2.3.2.1 Gouvernance familiale et gouvernance d'entreprise : quelle relation ?

Un système de gouvernance efficace peut aider l'entreprise familiale à atteindre une valeur à la fois économique et émotionnelle. Etant donné que les entreprises familiales sont différentes, chaque entreprise doit établir son propre modèle de gouvernance de façon optimale dans une constitution familiale.

La gouvernance dans l'entreprise familiale se compose du chevauchement de deux volets à savoir ²³⁶: la gouvernance d'entreprise, qui consiste à établir des structures appropriées de management et de contrôle au sein de l'entreprise ; Et, la gouvernance familiale, qui porte sur la gestion de la famille et l'établissement de la cohésion entre les membres de la famille. Dans cette perspective, une meilleure gouvernance d'entreprise serait celle qui augmente la valeur économique grâce à la transparence et à la responsabilisation en ce qui concerne le contrôle et la gestion de l'entreprise.

Figure 2. 10 : Modèle de gouvernance d'entreprise familiale



Source : adaptation du modèle par Alexander Koeberle-Schmid, Peter Witt, Hans-Jürgen Fahrion et Bernd Grottel²³⁷

²³⁶ KOEBERLE-SCHMID Alexander, *Chapter 1: Maximizing Success through Professional Family Business Governance.*, In: KENYON-ROUVINEZ D., KOEBERLE-SCHMID A. & POZA E. J., *Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, p 11

²³⁷ *Ibid.*

a : Une constitution familiale, qui porte parfois un autre nom, comme charte de famille, est un document écrit qui énumère la mission, la vision et les valeurs de la famille ainsi qu'un certain nombre de règles et de politiques qui décrivent la nature de la relation entre une famille et l'entreprise qu'elle possède. » (Koeberle-Schmid Alexander et al, 2014)

Selon Carney (2005)²³⁸, la gouvernance familiale ne se distingue pas par la séparation mais par l'unification de la propriété et du management. Cette unification incorpore l'autorité organisationnelle entre les mains de l'entrepreneur, de sa famille ou d'une coalition de familles. Ce système de gouvernance génère trois caractéristiques dominantes qui sont qualifiées de parcimonie, personnalisme et particularisme.

- Parcimonie signifie une préservation et une allocation prudentes des ressources. Cette tendance à la parcimonie vient du fait que les entreprises familiales prennent des décisions stratégiques avec la richesse personnelle de la famille ce qui crée une incitation à minimiser les coûts ;
- Personnalisme désigne la personnalisation de l'autorité dans l'entreprise familiale qui permet à celle-ci de projeter sa propre vision sur l'entreprise. Cette autorité ultime de la gouvernance familiale est littéralement incorporée dans la personne d'un propriétaire/dirigeant ou d'une famille ;
- Particularisme découle de la personnalisation de l'autorité et découle de la tendance des propriétaires-dirigeants à considérer l'entreprise comme la leur. Cette liberté entraîne une plus grande variabilité dans l'exercice de l'autorité. Où la famille utilise des critères de décision spécifiques comme l'altruisme ou le népotisme, ce qui peut atténuer la tendance à la parcimonie et influencer les prises de décisions.

Par ailleurs, Gallo & Kenyon-Rouvinez (2005)²³⁹ affirment que la famille qui établit un système de gouvernance solide crée un respect mutuel entre les actionnaires et l'entreprise d'une part et, entre l'entreprise et la famille d'autre part. Ceci dit, lorsque le processus de gouvernance fonctionne correctement, les individus, éventuellement les parties prenantes, sont prêts à coopérer et relever les défis de manière flexible, ouverte et honnête.

À cet égard, la famille doit communiquer avec le conseil d'une manière claire et cohérente en dialoguant avec une seule voix et s'assurant que les informations primordiales sont communiquées par écrit. Aussi, le président et les membres du conseil devraient promouvoir les réunions conjointes et s'assurer que les ordres du jours des réunions du conseil comprennent des questions d'une importance particulière pour la famille²⁴⁰.

²³⁸CARNEY Michael, *op-cit*, 2005, pp 253–255

²³⁹ GALLO Miguel Angel & KENYON-ROUVINEZ Denise, *op-cit*, 2005, p 56

²⁴⁰ *Ibid.*

2.3.2.2 Evolution des structures de gouvernance des entreprises familiales

Au fur et à mesure que la famille et l'entreprise se développent, les fonctions d'une bonne gouvernance d'entreprise familiale restent largement inchangées. La question qui se pose ici est comment la gouvernance change-t-elle lorsqu'une entreprise familiale évolue ? Par évolution, on entend les phases naturelles de croissance d'une entreprise familiale (cf. tableau 2.6) ainsi que les étapes de transformation de la propriété (cf. tableau 2.7).

Selon Aronoff & Ward (2011)²⁴¹, ce qui change, c'est la forme que prennent ces systèmes de gouvernance. Un entrepreneur et sa famille nucléaire²⁴² n'ont pas besoin de former un conseil familial ou un conseil subalterne. Toutefois, au moment où l'entreprise se développe à un portefeuille d'entreprises et que la famille s'agrandit à plusieurs individus de troisième génération ou encore plus de quatrième génération, un système de gouvernance efficace nécessite un cadre plus formel pour répondre à des besoins plus complexes. Le tableau ci-après présente un aperçu de ces changements.

Tableau 2. 10 : Évolution de structure de gouvernance de l'entreprise familiale

Phase	Organisation Familiale	Processus ou mécanisme de coordination	Organisation du Conseil d'administration
PHASE I : Propriétaire dirigeant ou étape entrepreneuriale	Réunion de famille informelle entre la famille nucléaire	Causeries au coin du feu (conversations informelles) ou réunions conjointes	Idéalement, un conseil consultatif externe
PHASE II : Étape de partenariat fraternel	Réunion de famille : Les membres de la famille et les conjoints ; parfois un conseil de famille et/ou des groupes de travail pour gérer les projets	Causeries au coin du feu, réunions conjointes, ou comité de direction	Conseil composé majoritairement d'administrateurs externes et de membres sélectionnés de la famille
PHASE III : Cousins / étape de collaboration	Famille → Assemblée familiale → Sous-comités des actionnaires, Conseil de la famille	Comité de direction	Conseil → Conseils subsidiaires, Conseils subalternes (comme outil de développement)

Source : Traduit par nos soins d'Aronoff & Ward, *op-cit*, 2011, p 75

²⁴¹ ARONOFF Craig E. & WARD John L., *Family Business Governance: Maximizing Family and Business Potential*, Palgrave Macmillan, New York, 2011, p 74

²⁴² « Famille nucléaire, composée du père, de la mère et des enfants. » (Dictionnaire Le Robert)

A partir du tableau 2.10, Aronoff & Ward (2011)²⁴³ accentuent les points suivants :

Dans la première phase, qui ne nécessite généralement pas d'organisation formelle, les propriétaires d'entreprise de première génération traitent souvent des problèmes familiaux lors des discussions informelles entre les membres de la famille nucléaire. Pour faciliter la gouvernance d'entreprise, le propriétaire formerait un conseil consultatif externe. Les administrateurs et les membres de la famille peuvent interagir via des conversations informelles ou des réunions conjointes.

Dans la phase du partenariat entre frères et sœurs, de nombreuses familles commencent à organiser des réunions familiales plus formelles où les conjoints de la deuxième génération, jusqu'à la troisième génération, sont souvent inclus. A ce stade, la plupart des questions de gouvernance familiale peuvent être traitées lors de réunions familiales, guidées par des politiques familiales convenues.

Quant à la phase de collaboration, à partir de la troisième génération les responsabilités familiales deviennent plus complexes. Comme certains membres familiaux s'éloignent de la gestion de l'entreprise, les préoccupations familiales ont tendance à se concentrer davantage sur les problèmes d'actionnariats. A ce stade de maturité, l'entreprise peut évoluer vers une structure de holding ce qui nécessite un conseil d'administration du holding avec des conseils subsidiaires supervisant la performance des différentes unités ou filiales.

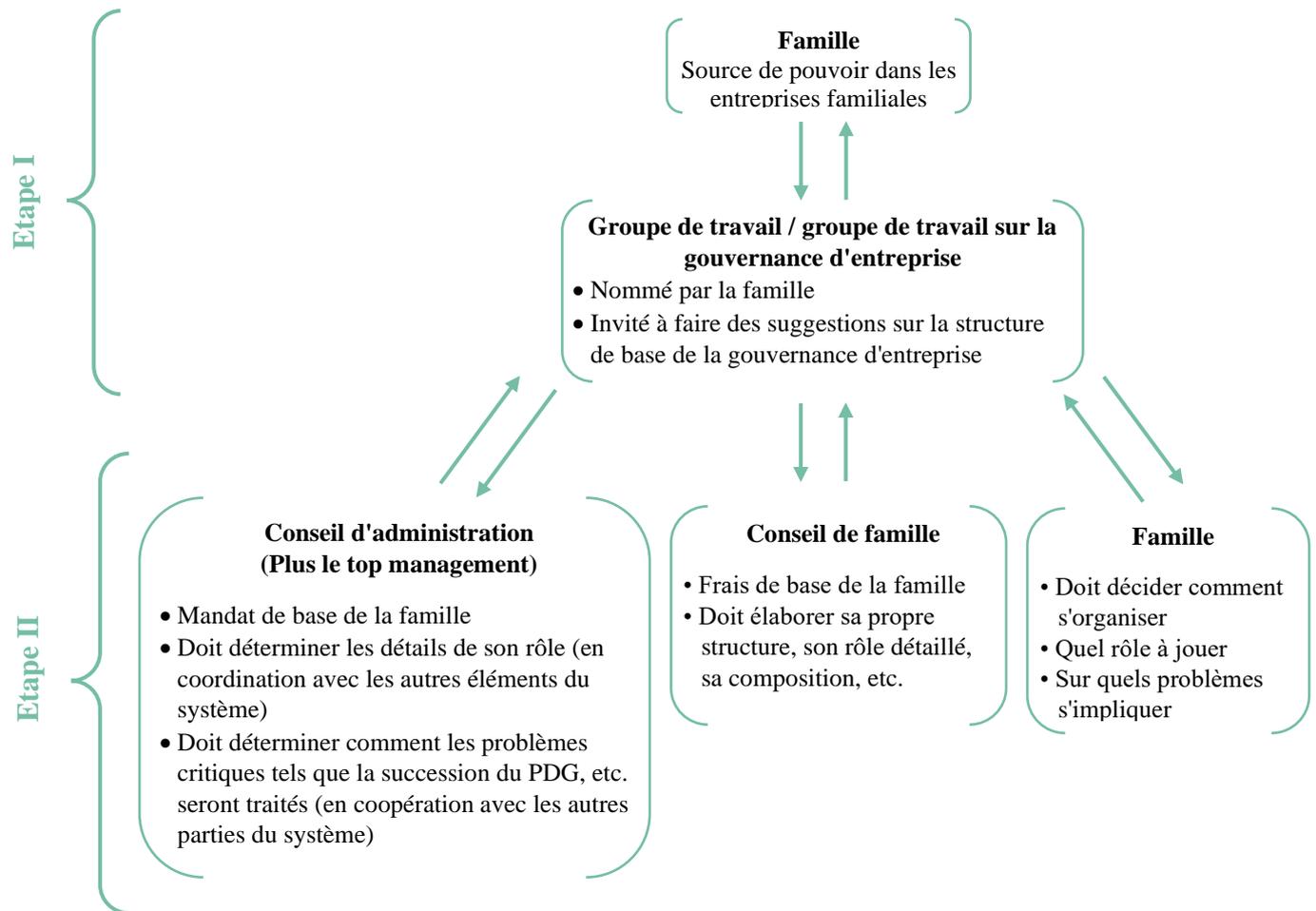
Par ailleurs, pour les entreprises familiales qui veulent se doter d'un système de gouvernance ou renforcer la vitalité de leurs entreprises, Neubauer et Lank (1998) proposent un processus d'élaboration d'une structure de gouvernance appropriée. Où les deux auteurs affirment que l'entreprise familiale en question est une "confédération de cousins", correspondant à l'étape III de transformation de propriété proposée par Kenyon-Rouvinez & Ward (cf. tableau 2.7). Autrement dit, la famille est divisée en deux ou plus, où un nombre relativement important d'actionnaires familiaux contrôlent l'entreprise²⁴⁴.

Ce processus implique la participation de la famille dans son rôle de propriétaire, des représentants de la haute direction qu'ils soient des membres de la famille ou des personnes extérieures et, éventuellement, des consultants. La figure ci-après schématise ledit process.

²⁴³ ARONOFF Craig E. & WARD John L., *op-cit*, 2011, pp 76-83

²⁴⁴ NEUBAUER Fred & LANK Alden G., *The Family Business: Its Governance for Sustainability*, Palgrave Macmillan, London, 1998, p 236

Figure 2. 11 : Les étapes d'élaboration d'une structure de gouvernance.



Source : Traduit et adapté de NEUBAUER Fred & LANK Alden G., *op-cit*, 1998, p 238

Toutefois, une gouvernance efficace ne se limite pas à des structures, où elle est assurée par un conseil d'administration ou le conseil de famille. C'est dans cette perspective que Poza (2014)²⁴⁵ propose trois éléments fondamentaux et interdépendants nécessaires pour que la gouvernance soit efficace et contribue à la continuité de l'entreprise dans le temps. En effet, la formule de gouvernance proposée par l'auteur requiert : transparence et communication (stratégique et financière) ; structures de gouvernance (Conseil d'administration, structures de propriété, confiance, conseil de la famille...) ; et principes et politiques (souvent contenus dans une constitution familiale ou les règlements de la société). Ce qui donne la formule suivante :

$$EG = T \times GS \times P \gg 0$$

Gouvernance efficace (**EG**) = Transparence (**T**) × Structures de gouvernance (**GS**)
 × Principes et politiques (**P**)

²⁴⁵ POZA Ernesto J., *Chapter 3: Evolution of Governance Structures and Systems.*, In: KENYON-ROUVINEZ D., KOEBERLE-SCHMID A. & POZA E. J., *Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, p 43

Donc, la formule stipule que, pour que la gouvernance soit efficace, ces trois éléments constitutifs (T, GS, P) doivent être présents en quantité suffisante pour garantir que le facteur de gouvernance efficace (EG) sera nettement supérieur à zéro. Etant donné que la formule de gouvernance est une fonction multiplicative, si l'un des éléments ou des variables indépendantes est manquant, ou manque de manière significative, une gouvernance efficace tendra vers zéro²⁴⁶. En d'autres termes, à zéro ou à une valeur tout aussi faible, une gouvernance efficace n'apportera aucune contribution significative à la viabilité et à la continuité à long terme de l'entreprise familiale au fil des générations. Il est donc essentiel que les organes de gestion habilités veillent à ce que les trois variables soient en place.

2.3.3 Les mécanismes de gouvernance relatifs aux entreprises familiales

Le système de gouvernance dans les entreprises familiales se caractérise par le chevauchement de la gouvernance d'entreprise et la gouvernance familiale. Ceci dit, deux catégories de mécanismes peuvent être tirés de ce modèle (cf. figure 2.10) à savoir : mécanismes traditionnels de gouvernance d'entreprise et mécanismes spécifiques à la famille.

Les mécanismes traditionnels de gouvernance d'entreprise s'appuient sur deux dimensions à savoir une dimension disciplinaire et une dimension cognitive et comportementale. La dimension disciplinaire, qui représente une solution au problème d'asymétrie de l'information, consiste à établir des structures appropriées de management et de mettre en place des mécanismes de contrôle incitant les agents à agir tout aussi bien conformément aux intérêts des propriétaires (cf. tableau 2.1) ou conformément aux intérêts de l'ensemble des parties prenantes (cf. tableau 2.2).

Les mécanismes de gouvernance selon la dimension cognitive et comportementale, selon Charreaux, exercent une influence cognitive sur les décisions des dirigeants sans qu'ils soient limités au conseil d'administration²⁴⁷ (cf. tableau 2.3), et dépendent des caractéristiques personnelles, ou dites « psychologiques », des dirigeants qui affectent les décisions managériales²⁴⁸ (cf. tableau 2.4).

Les mécanismes spécifiques à la famille portent sur la gestion de la famille et l'établissement de la cohésion entre les membres de la famille. En effet, Leur rôle colossal est de²⁴⁹ :

²⁴⁶ POZA Ernesto J., *op-cit*, 2014, p 43

²⁴⁷ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2008, p 30

²⁴⁸ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2011, p 10

²⁴⁹ GALLO Miguel Angel & KENYON-ROUVINEZ Denise, *op-cit*, 2005, p 53

Réaliser, maintenir et accroître l'unité des membres de la famille à la fois entre eux et avec leur entreprise familiale ; promouvoir une propriété stable et engagée ; et s'assurer que les actionnaires adoptent une attitude professionnelle envers l'entreprise afin que les opérations ne soient pas entravées. Pour renforcer l'harmonie et les relations familiales avec l'entreprise, les entreprises familiales font recours à des institutions de gouvernance familiale (tels l'assemblée familiale, le conseil de famille, le bureau familial) et des documents institutionnels (comme la charte familiale, le vade-mecum)²⁵⁰. Le tout est appelé désormais les mécanismes de gouvernance familiale. Sans prétendre à l'exhaustivité, ces mécanismes sont présentés succinctement ainsi :

Tableau 2. 11 : Les mécanismes de gouvernance familiale

Réunion de famille	Permet d'exprimer les préoccupations familiales, de développer des attentes partagées et de prendre des décisions harmonieuses sur des questions familiales clés. Elle permet aux membres de la famille d'apprendre à respecter la complexité de l'entreprise et les rôles des managers et des administrateurs dans son fonctionnement.
Assemblée familiale ou bien « Forum familial »	Est une réunion formelle au cours de laquelle des informations sur l'entreprise familiale sont partagées et des questions relevant des liens entre la famille et l'entreprise où les membres de la famille ont la possibilité d'être en contact plus étroit. Elle joue le rôle d'intermédiaire entre les membres de la famille et les autres organes de gouvernance de l'entreprise.
Conseil de famille	Un organe, élu par l'assemblée familiale, qui remplit deux fonctions très importantes : élaborer et mettre en œuvre le protocole/la constitution ou la charte familiale en veillant à ce que les objectifs et les valeurs de la famille y soient articulés ; et anticiper les problèmes qui peuvent survenir entre les membres de la famille dans leurs relations avec l'entreprise familiale ou entre eux.
Bureau familial	Il offre souvent des services aux membres de la famille, notamment un appui en matière de gestion et d'investissement des liquidités, de comptabilité, de conseils et supports fiscaux, de communications familiales et de planification de carrière des membres de la famille.
Charte familiale	Elle décrit à la fois la stratégie et la structure des propriétaires. En outre, il établit des normes et des processus pour les propriétaires, l'entreprise et la famille. Dans les entreprises familiales, la charte peut être un instrument important pour assurer la cohésion, l'engagement et l'harmonie interne, ainsi que la réussite économique et émotionnelle.
Vade-mecum	Ou guide de l'administrateur familial, qui rappelle les devoirs et les responsabilités attachés à l'exercice du mandat et formule des recommandations pour permettre un exercice professionnel de la fonction administrateur.

Source : Etabli par nos soins à partir de la littérature²⁵¹

²⁵⁰ LAKHAL Najwa & LOUITRI Abdenbi, « Dimension Familiale et Gouvernance des grandes entreprises cotées : Une dissociation de la propriété et de la gestion de l'entreprise », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 5 : Octobre 2019 / Volume 2 : numéro 4 », 2019, pp 636-637

²⁵¹ NEUBAUER F. & LANK A. G., *op-cit*, 1998, pp 80-85; GALLO M. A. & KENYON-ROUVINEZ D., *op-cit*, 2005, pp 54-56; ARONOFF C. E. & WARD J. L., *op-cit*, 2011, p18; POZA Ernesto J., *Chapter 8: Family Councils and Chief Family Officers.*, In: KENYON-ROUVINEZ D. et al, *Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, pp 148-152; KOEBERLE-SCHMID Alexander, *op-cit*, 2014, p 227; LAKHAL N. & LOUITRI A., *op-cit*, 2019, pp 636-637

En outre, la littérature nous enseigne que la confiance et les valeurs familiales peuvent également être considérés comme mécanisme de gouvernance. En effet, les sentiments portés par les membres de la famille, l'éthique personnelle, la culture, la confiance et les caractéristiques de leurs relations sont une composante capitale pour comprendre le fonctionnement de ce type d'organisations²⁵².

En ce sens, Allouche (1998)²⁵³ souligne que la confiance est susceptible d'être le facteur explicatif de la performance des entreprises familiales par rapport aux entreprises non familiales. Cette confiance peut être examinée dans la nature des liens entre les dirigeants de l'entreprise familiale et leurs salariés et la nature des liens entre les dirigeants de l'entreprise familiales et l'environnement. D'un autre côté, Charreaux (1998)²⁵⁴ considère la confiance comme un mécanisme spécifique et spontané. La spécificité s'explique par le fait que les relations de confiance ayant un caractère bilatéral, surtout par la nature des liens entre les dirigeants de l'entreprise familiale et la famille. La spontanéité se résume par le fait qu'elle présente un caractère informel. C'est-à-dire ne peut être décrétée par la hiérarchie.

L'interaction entre les mécanismes de gouvernance d'entreprise et les valeurs, la vision et la mission de la famille permet d'élaborer une culture d'entreprise fondée sur les valeurs familiales. A titre illustratif, la famille identifie ses valeurs et définit sa mission, et les communique au conseil d'administration. Ce dernier s'assurera que les stratégies, les décisions et les actions de la direction sont alignées sur les valeurs et les objectifs de la famille²⁵⁵.

Il convient de souligner après tout que le choix du mécanisme à établir dépend d'une entreprise familiale à l'autre. Autrement dit, il dépend, entre autres, du stade de développement de l'entreprise familiale, de l'évolution de la structure de propriété au fil des générations, du nombre des membres familiaux, de la taille de l'entreprise et du degré d'implication de la famille.

²⁵² LAKHAL Najwa & LOUITRI Abdenbi, *op-cit*, 2019, p 637

²⁵³ ALLOUCHE José & BRUNO Amann. « *La confiance : une explication des performances des entreprises familiales.* » *Economies et sociétés*, n° 25 (8), 1998, p 9

²⁵⁴ CHARREAUX Gérard, "*Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises,*" Working Papers CREGO 0980501, Université de Bourgogne - CREGO EA7317 Centre de recherches en gestion des organisations, 1998, pp 7-8

²⁵⁵ GALLO Miguel Angel & KENYON-ROUVINEZ Denise, *op-cit*, 2005, p 57

Nous avons pu aborder tout au long de ce chapitre trois volets à savoir la gouvernance d'entreprise, la présence de la famille dans le *business* et les particularités de système de gouvernance des entreprises familiales. Dans le premier volet du présent chapitre nous avons exposé les principales théories expliquant l'approche contractuelle, d'où la dimension disciplinaire de la gouvernance. Ainsi, celles expliquant l'approche basée sur les compétences qui, cette dernière, cherche à analyser les aspects cognitifs et la dynamique des organisations, d'où la dimension cognitivo-comportementale de la gouvernance. Ces deux dimensions forment l'origine et le développement de la thématique de la gouvernance d'entreprise.

Le deuxième volet a été consacré à la présentation des entreprises familiales, leurs caractéristiques, leurs dynamismes et le dilemme de réussite de ce type d'entreprise. A ce titre, il paraît qu'une même caractéristique de l'entreprise familiale puisse être un atout ou, dans certains cas, un handicap. Aussi, l'entreprise familiale passe par plusieurs phases inéluctables pour son évolution. Chaque phase change la nature de l'entreprise et, par conséquent, un nouveau mode de gouvernance est envisagé pour chaque étape. Ce qui nous a conduit à aborder les spécificités de leur système de gouvernance dans le troisième volet. Le système de gouvernance dans les entreprises familiales se caractérise par le chevauchement de la gouvernance d'entreprise, d'où les mécanismes traditionnels de gouvernance, et la gouvernance familiale qui nécessite des mécanismes spécifiques à la famille portant sur la gestion de la famille et l'établissement de la cohésion entre les membres de la famille.

A la lumière de ce qui précède, un système de gouvernance des entreprises familiales efficace consiste dans l'élaboration d'une interaction harmonieuse entre la gouvernance d'entreprise, dont l'objectif est la maximisation de la valeur créée et du profit, et la gouvernance familiale, dont l'objectif se traduit par les soins apportés aux membres familiaux et aux relations familiales. Ainsi, un équilibre et une harmonie entre ces deux types d'objectifs devraient être bien assurés par la gouvernance d'entreprise familiale.

CHAPITRE 3

L'AUDIT INTERNE : PIVOT DE LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE FAMILIALE

CHAPITRE 3

L'AUDIT INTERNE : PIVOT DE LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE FAMILIALE

Nous supposons que l'audit interne au sein des entreprises familiales présente des spécificités du fait du chevauchement des rôles et l'ambiguïté des rôles entre la famille et l'entreprise et, dans certains cas, les parties prenantes et, par voie de conséquence, les conflits qui en découlent. Dans ce cadre, l'audit interne en tant que mécanisme de règlement des conflits doit faire face efficacement aux diverses dimensions de la situation de conflit au sein des entreprises familiales. En outre, il semble que les particularismes des entreprises familiales influent le rôle que peut jouer l'audit interne dans celles-ci, en ce qui concerne la structure de propriété, la présence des managers non familiaux, la culture de la famille, l'implication d'une même famille à la fois au sein du management et au conseil...etc.

Sous ce rapport, l'objectif de ce chapitre est de mettre en relief, d'une part, les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit et comment elles interprètent son rôle et, d'autre part, les conditions qui devraient se réunir au sein des entreprises familiales pour permettre à l'audit interne de créer de la valeur et renforcer l'efficacité du système de gouvernance dans ce type d'entreprise. De ce fait, le présent chapitre est organisé de la façon suivante :

- La première section démontre le recours à l'audit interne par les entreprises familiales ;
- La deuxième section met en exergue les différents rôles de l'audit interne dans la gouvernance des entreprises familiales ;
- La troisième section fait ressortir les conditions d'un audit interne de qualité au sein des entreprises familiales.

3.1 LE RECOURS À L'AUDIT INTERNE PAR LES ENTREPRISES FAMILIALES

Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise ne peut être appréhendé sans mettre l'accent de prime abord sur les fondements théoriques de l'émergence de l'audit interne. A cet effet, les théories des firmes que nous allons dresser succinctement, et qui résume la relation entre l'audit interne et la gouvernance de l'entreprise, sont, entre autres, la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transaction.

Selon les principaux représentants de la théorie des coûts de transaction Coase (1937) & Williamson (1975), l'entreprise contrairement au marché apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transactions²⁵⁶.

Dans cette perspective et comme nous l'avons déjà souligné dans le premier chapitre quant à l'historique de l'audit interne dans la période de crise, les dirigeants notamment de grandes sociétés ont été amenés à internaliser les travaux d'audit externe en créant un service d'audit interne ; et ce, afin de réduire les coûts importants générés du fait de recourir aux auditeurs externes. Ceci est considéré comme une justification de la création de la fonction audit interne.

Dans le cadre de la théorie des coûts de transaction et la gouvernance de l'entreprise, une justification pertinente est avancée quant à la création d'un service d'audit interne. En mettant le lien avec la gouvernance de l'entreprise, l'audit interne constitue le cadre institutionnel à une bonne gouvernance dans la mesure où il permet une réduction des coûts et par conséquent une amélioration des performances²⁵⁷.

Du surcroît, la théorie de l'agence, issue des travaux de Jensen & Meckling (1976), met l'accent sur le coût d'agence résultant du conflit d'intérêt. Ce dernier se manifeste quand le propriétaire de l'entreprise confie la gestion de ses propres intérêts à une tierce personne sous forme d'une relation contractuelle principal-agent.

A cet égard, les coûts d'agence en question concernent principalement²⁵⁸ : les coûts supplémentaires de surveillance supportés par le principal pour s'assurer que l'agent gère l'entreprise convenablement ; les coûts supportés par l'agent pour prouver à son principal qu'il

²⁵⁶ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *Audit interne et gouvernance d'entreprise : lecteurs théoriques et enjeux pratiques*, Communication, Euromed-Marseille École de Management, disponible dans : Cahier de la recherche, n°17, 2007, p 5

²⁵⁷ *Ibid*, p 7

²⁵⁸ PIGE Benoit, *Audit et contrôle interne*, Éditions EMS, Paris, 3^{ème} Ed, 2009, pp 196-197

gère l'entreprise au mieux de leurs intérêts. En contrepartie de ces dépenses de dédouanement, l'agent peut espérer percevoir une rémunération plus importante ou être maintenu à son poste ; le coût lié à la divergence absolue de l'intérêt de l'agent et du principal, malgré les mécanismes de surveillance et de dédouanement mis en place. Cette perte est plus importante lorsque l'asymétrie d'information est plus forte.

Dans cette perspective, l'audit externe, en tant que mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent, peut être vu comme une dépense permettant de limiter la perte résiduelle en réduisant l'asymétrie d'information ; et ce, à travers l'observation des résultats des actions des dirigeants. Il peut être vu aussi comme une réduction des autres dépenses de surveillance et de dédouanement. Selon Pigé (2009), la gouvernance des entreprises peut être améliorée en ayant recours à des prestations d'audit adaptées aux spécificités de l'entreprise²⁵⁹.

L'audit interne, par ailleurs, n'a pas été considéré comme un mécanisme de contrôle et de surveillance qu'après le développement récent de cette théorie sur la gouvernance d'entreprise notamment par Charreaux (1997 ; 2000) qui intègre l'audit interne parmi les mécanismes de gouvernance de l'entreprise.

À titre illustratif, si on prend l'asymétrie de l'information comme axe pour résoudre les conflits d'intérêts. L'audit interne joue un rôle essentiel dans la réduction de cette asymétrie d'information est donc dans la gouvernance d'entreprise. D'autres auteurs (comme Gramling, Maletta, Schneider & Church, 2004) ont défini quatre composantes dans la gouvernance de l'entreprise : l'audit externe, le comité d'audit, le management et l'audit interne dont, cette dernière, apparaît comme une fonction ressource eu égard à l'importance considérable des relations que l'audit interne entretient avec chacune des composantes²⁶⁰.

La théorie de l'agence prédit donc que lorsque les conflits d'agence s'intensifient, la demande d'audit, aussi bien externe ou interne, augmentera. En ce sens, certaines études empiriques ont identifié quelques variables susceptibles de produire des conflits d'agence, telles que le secteur d'activité, la taille de l'organisation, le degré de décentralisation et aussi la structure de propriété. Ce qui pourrait donc influencer la création de l'audit interne, son développement ainsi que la nature et l'étendue de ses missions²⁶¹.

²⁵⁹ PIGE Benoit, *op-cit*, 2009, p 197

²⁶⁰ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, pp 4-5

²⁶¹ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 264

3.1.1 Les facteurs traditionnels affectant le recours à l'audit interne

La taille de l'entreprise et la dispersion géographique des activités ou le degré de décentralisation sont principalement les éléments traditionnels qui déterminent le besoin de créer un service d'audit interne.

3.1.1.1 La taille de l'organisation

Généralement la distinction entre les entreprises de petite taille et celles de grande taille se fait par rapport à leur chiffre d'affaires ou aux effectifs. À ce titre, le premier critère déterminant la création d'un service d'audit interne est donc le nombre de salariés. Toutefois, l'importance relative et la nouveauté des opérations seront également prises en compte pour décider de la création d'un service d'audit interne. Dans les autres cas, le recours à un audit externe s'avère plus judicieux²⁶².

Selon Down (1966)²⁶³, plus une organisation est grande, plus le contrôle exercé par les dirigeants est faible. C'est dans cette perspective que l'hypothèse de l'agence explique pourquoi les gestionnaires ainsi que les tiers exigent un contrôle. D'ailleurs, Williamson (1967) affirme qu'à mesure que l'effectif augmente, le nombre de niveaux hiérarchiques dans l'organisation augmente aussi et, conséquemment, la demande d'organe de surveillance augmente. L'un des modes de contrôle est la mise en place d'un service d'audit interne²⁶⁴.

Par ailleurs, Abdel-khalik (1993)²⁶⁵ souligne que les entreprises privées ne sont pas vulnérables au risque d'aléa moral « *moral hasard* » résultant de la séparation de la propriété et du contrôle, mais plutôt, elles sont soumises à des problèmes d'aléa moral « interne » au fonctionnement de l'entreprise. Selon cet auteur, diverses raisons justifient ce risque d'aléa moral interne, ou dit risque de perte de contrôle, dont le design organisationnel²⁶⁶ en fait partie telle la longueur de la chaîne de commandement.

²⁶² EBONDO WA MANDZILA Eustache, *Chapitre 1 : Organisation et méthodologie de l'audit interne*, In : BERTIN Élisabeth, *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Paris, 2007, p 27

²⁶³ DOWNS Anthony, *Bureaucratic Structure and Decision-making*, (RM- 4646- PR.) Santa Monica, Calif.: RAND, March, 1966, In: WILLIAMSON Oliver E, *Hierarchical Control and Optimum Firm Size*, Journal of Political Economy, 75(2), 1967, p 126

²⁶⁴ WALLACE Wanda A., & KREUTZFELDT Richard W., *Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors*, Contemporary Accounting Research, 7(2), 1991, p 490

²⁶⁵ ABDEL-KHALIK A. Rashad, *Why Do Private Companies Demand Auditing? A Case for Organizational Loss of Control*, Journal of Accounting, Auditing & Finance, 8(1), 1993, p 35

²⁶⁶ Le design organisationnel est le cadre que l'entreprise utilise pour accomplir les tâches organisationnelles. Par la division du travail et le regroupement de ses différentes activités.

À titre d'illustration, dans une petite entreprise avec un seul niveau de la hiérarchie, le propriétaire-dirigeant supervise en grande partie les activités par une supervision directe et une observation personnelle. Au fur et à mesure que l'entreprise grandit, sa structure organisationnelle prend un aspect pyramidal. Le pouvoir est ensuite délégué dans la chaîne de commandement. Ceci fait naître des risques d'aléa moral et d'opportunisme en raison de l'observabilité limitée dans les hiérarchies.

Abdel-khalik (1993) résume trois éléments, liés à la hiérarchie à plusieurs niveaux, entraînant une perte de contrôle au sommet à savoir²⁶⁷ :

- À mesure que la chaîne de commandement s'allonge, l'observabilité des activités des subordonnés diminue ;
- Plus la chaîne de commandement est longue (c'est-à-dire plus il y a de niveaux hiérarchiques), plus la communication risque d'être déformée parce que le propriétaire-dirigeant n'est pas susceptible de recevoir de ses subordonnés des informations qui conduiront à des décisions les affectant défavorablement ;
- La communication en aval de la chaîne de commandement passe à travers plusieurs filtres, qui la soumettent à des interprétations erronées et une possible manipulation intentionnelle.

Un remède possible aux conséquences coûteuses de la non observabilité du comportement des subordonnés est d'améliorer le système ou les mécanismes de contrôle interne dont l'audit interne joue un rôle crucial.

Selon Chow (1982)²⁶⁸, le montant total du transfert de richesse potentiel augmente avec la taille de l'entreprise. Cela suggère que les avantages de la surveillance sont proportionnels à la taille de l'entreprise.

Sur le plan des coûts, il semble que de nombreux coûts liés à la mise en place d'un système de surveillance ou de dédouanement soient probablement fixes. C'est-à-dire, une fois le mécanisme de surveillance mis en place, le coût marginal de son fonctionnement est susceptible de diminuer avec la taille de l'entreprise²⁶⁹.

²⁶⁷ ABDEL-KHALIK A. Rashad, *op-cit*, 1993, pp 35-36

²⁶⁸ CHOW Chee W., "The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences.", *The Accounting Review*, vol. 57, no. 2, 1982, p 276

²⁶⁹ *Ibid*, p 276

Étant donné que la taille des entreprises varie, les mécanismes de surveillance sont susceptibles d'être influencés par la taille de l'entreprise. La raison en est que toutes les dépenses de surveillance seront des dépenses fixes²⁷⁰. En effet, les grandes entreprises peuvent bénéficier d'économies d'échelle en matière de monitoring en investissant dans les coûts fixes de l'audit interne, qui comprennent la formation du personnel et la création de sites géographiquement répartis. Par conséquent, le coût moyen de la surveillance globale devrait diminuer à mesure que la taille de l'entreprise augmente²⁷¹.

A la lumière de ces recherches, il est noté que la théorie de l'agence et la théorie des coûts de transactions peuvent être utilisées pour prédire que les entreprises de grande taille sont plus susceptibles d'employer des auditeurs internes par rapport aux petites entreprises. Étant donné que la perte de contrôle direct par les propriétaires et dirigeants est plus susceptible de se produire dans les grandes entreprises. Ainsi, nous pouvons formuler la première hypothèse comme suit :

H1a : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est positivement associé à la taille de l'entreprise

Il convient de souligner à cet effet que l'audit interne concerne également les petites et moyennes entreprises dans la mesure où elles peuvent supporter le coût que constitue le fonctionnement d'un service d'audit interne. À ce titre, si l'audit interne s'applique à toutes les tailles d'entreprises, il s'applique autant à toutes les natures d'entreprises, quelles que soient familiales ou non familiales, commerciales, industrielles ou de services²⁷².

3.1.1.2 La dispersion géographique

La dispersion géographique ou l'éloignement géographique des filiales par rapport au siège est le second critère qui justifie la création d'un service d'audit interne au niveau du groupe, voire même des filiales. Il convient de rappeler qu'un groupe selon Haffen (1999) est « *un ensemble de sociétés ayant chacune leur autonomie juridique, mais tenue sous la dépendance d'une société tête de pont, dite société mère* »²⁷³. À cet égard, les missions à attribuer au service d'audit groupe peuvent être résumées ainsi qu'il suit²⁷⁴:

²⁷⁰ ANDERSON Don, FRANCIS Jere R. & STOKES Donald J., *Auditing, directorships and the demand for monitoring*, Journal of Accounting and Public Policy, 12(4), 1993, p 356

²⁷¹ *Ibid*, p 356

²⁷² RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 40-41

²⁷³ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 28

²⁷⁴ *Idem*, p 28

- S’assurer que les procédures sont mises en place de façon homogène (au niveau du siège et au niveau des entités filiales) ;
- S’assurer que les décisions prises au niveau du siège sont correctement appliquées au niveau des filiales ;
- S’assurer que les informations en provenance des mêmes filiales sont fiables ;
- S’assurer que les filiales respectent les lois et les règlements en vigueur dans les pays où elles sont implantées, dans le cas des entreprises internationales.

D’ailleurs, certaines recherches ont montré que la complexité d’une entreprise, en termes de nombre de segments et de filiales, est liée à une plus grande décentralisation, ce qui, à son tour, conduit à une plus grande demande de surveillance, ce qui est cohérent avec la théorie de l’agence et la théorie économique des coûts de transaction²⁷⁵. Aussi, Maher et Cheh (1985)²⁷⁶ soutiennent que l’audit interne est plus efficace que l’audit externe pour une organisation hautement décentralisée.

Les entreprises qui sont plus complexes requièrent plus de décisions, plus d’informations et plus de possibilités de fausses déclarations. Ceci dit, elles sont plus susceptibles d’avoir des problèmes d’asymétrie d’information et, par conséquent, ces entreprises ont plus grand besoin de surveillance et de contrôle²⁷⁷. Ainsi, nous pouvons formuler la deuxième hypothèse comme suit :

H1b : Le recours à l’audit interne par l’entreprise familiale est positivement associé au degré de décentralisation de l’entreprise

Ces deux notions d’hierarchie et de décentralisation, étant pertinentes pour une demande de contrôle, impliquent qu’une entreprise plus grande et plus décentralisée sera plus susceptible de mettre en place un service d’audit interne²⁷⁸.

Quelques soient dans les grandes entreprises nationales ou dans les grands groupes internationaux, l’audit interne a pour mission de garantir l’unité de commandement et la cohérence globale des politiques et des stratégies entre le siège et les entités filiales²⁷⁹.

²⁷⁵ ISMAEL Hazem R. & ROBERTS Clare, "Factors affecting the voluntary use of internal audit: evidence from the UK", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 3, 2018, p 296

²⁷⁶ MAHER M.W. & CHEH J., "The Impact of Regulation of Internal Auditing," Working Paper No. 154, University of Chicago (1985). In, WALLACE Wanda A., & KREUTZFELDT Richard W., *op-cit*, 1991, p 490

²⁷⁷ ISMAEL Hazem R. & ROBERTS Clare, *op-cit*, 2018, p 296

²⁷⁸ WALLACE Wanda A., & KREUTZFELDT Richard W., *op-cit*, 1991, p 490

²⁷⁹ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 28

3.1.2 Les facteurs spécifiques associés à la nature de l'entreprise familiale

Les recherches empiriques examinant la réponse de surveillance dans ce type d'entreprise sont limitées. Quoique la littérature de l'agence indique un éventuel conflit dans les entreprises familiales. Cette limitation, selon Carey et al (2000)²⁸⁰, n'est vraisemblablement pas surprenante étant donné que l'entreprise familiale est caractérisée par un alignement étroit de la propriété et du contrôle, comme le défendent également Daily & Dollinger.

En adaptant les problèmes d'agence aux entreprises familiales et les éventuels conflits y résultant, nous identifions deux caractéristiques des entreprises familiales donnant lieu à une demande de monitoring, en l'occurrence audit interne, à savoir : la proportion des managers non familiaux dans l'entreprise et la proportion d'administrateurs non familiaux.

3.1.2.1 La présence des dirigeants non issus de la famille

L'un des facteurs spécifiques, que la littérature suggère, incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne concerne l'introduction d'un management non familial. Autrement dit, la présence des dirigeants non familiaux dans la gestion de l'entreprise. En effet, les propriétaires familiaux, selon les circonstances de l'entreprise, peuvent déléguer certaines responsabilités de gestion à des membres non familiaux. Cela, selon Carey et al (2000)²⁸¹, augmentera la demande d'audit en raison de la perte de contrôle par les propriétaires et de coûts d'agence plus élevés.

Dans cette perspective, la littérature sur la théorie de l'agence identifie deux aspects de la relation d'agence qui, ensemble, créent le problème d'agence²⁸² :

- La divergence dans les préférences du manager et du propriétaire en ce qui concerne les actions du manager ;
- L'observabilité imparfaite des actions du manager par le propriétaire.

Ainsi, lorsque la divergence des préférences augmente ou l'observabilité des actions du manager diminue, la perte résiduelle augmente.

²⁸⁰ CAREY Peter, SIMNETT Roger & TANEWSKI George, *Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses*, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 19(s-1), 2000, p 38

²⁸¹ *Ibid*, p 39

²⁸² DEFOND Mark L. "The Association between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching." Auditing 11, no. 1 (Spring, 1992): 16, p 4

Par conséquent, les propriétaires familiaux et non familiaux auront une plus grande demande de mécanismes de surveillance à mesure que la proportion du management non familial augmente ; et ce, afin de réduire le comportement déviant et opportuniste en raison de l'asymétrie de l'information entre le manager non familiale et les propriétaires, comme résultat de la séparation de la propriété et du contrôle²⁸³.

À cet égard, la relation de causalité relative au recours à l'audit interne peut être simplifiée comme suit : une plus grande proportion de managers non issus de la famille devrait entraîner une plus grande séparation de la propriété et du contrôle. Ainsi, il est prévu qu'il y aurait une corrélation positive entre la proportion du management non familial et le recours à l'audit interne²⁸⁴. Cet argument peut être formulé dans l'hypothèse suivante :

H1c : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est positivement associé à la proportion de managers non familiaux

Ce postulat part du principe que les avantages d'un audit interne sont plus susceptibles de l'emporter sur les coûts lorsqu'il y a une grande séparation de la propriété et du contrôle.

3.1.2.2 La présence des actionnaires non familiaux

Le deuxième facteur qui est présumé inciter les entreprises familiales à recourir à l'audit interne est lors de l'introduction des investisseurs non familiaux dans le capital de la famille. En effet, lorsque les propriétaires-dirigeants familiaux (majoritaires) sont confrontés à des problèmes d'agence, ils sont plus susceptibles de recourir à des mécanismes de dédouanement, tel l'audit interne, pour prouver aux actionnaires non familiaux (minoritaires) qu'ils gèrent l'entreprise au mieux de leurs intérêts ou du moins que leurs intérêts sont protégés²⁸⁵. De même, ce raisonnement peut être étendu à toutes les parties prenantes en prenant appui sur la thèse de l'agence élargie développée par Hill & Jones (1992).

Toutefois, Carey et al (2000)²⁸⁶ soulignent que la diversité croissante de la structure de propriété engendre un conflit d'agence parce que les propriétaires majoritaires (familiaux) sont incités à détourner les ressources pour l'intérêt de la famille aux dépens de l'entreprise et des actionnaires qui n'appartiennent pas à la famille. Ceci aura pour effet de restreindre le flux de ressources par rapport aux actionnaires minoritaires (non familiaux).

²⁸³ CAREY Peter, SIMNETT Roger & TANEWSKI George, *op-cit*, 2000, p 39

²⁸⁴ *Ibid*, pp 40-41

²⁸⁵ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 264

²⁸⁶ CAREY Peter, SIMNETT Roger & TANEWSKI George, *op-cit*, 2000, p 39

À mesure que le nombre des administrateurs non familiaux augmente, une plus grande demande de mécanisme de surveillance se manifesterà, tel que l'audit interne, pour s'assurer que l'entreprise est gérée convenablement par les membres de la famille²⁸⁷. Par ailleurs, tout comme les attentes des propriétaires-dirigeants à l'égard de leurs employés, les parties prenantes externes (au sens élargi de la théorie de l'agence) prévoient que les propriétaires dirigeants recherchent la plus grande utilité pour la famille ce qui fait qu'ils seront incités à détourner des ressources à leurs propres intérêts dès que leurs parts du capital diminuent²⁸⁸.

Les parties prenantes externes, en revanche, n'ont pas la même capacité que les propriétaires-dirigeants familiaux à superviser directement les activités. En conséquence, les propriétaires familiaux engagent des dépenses de dédouanement, tels que l'audit interne, comme réponse pour assurer les parties prenantes externes que les ressources ne sont pas détournées²⁸⁹.

Dans ces conditions précises, ce sont donc les propriétaires-managers familiaux, plutôt que les investisseurs externes, qui voient l'intérêt de mettre en place des systèmes de contrôle et de surveillance.

D'un autre côté, l'audit interne peut être sollicité également par les actionnaires majoritaires (familiaux) comme mécanisme de surveillance dans le cas où le management de l'entreprise est assuré par un dirigeant non issu de la famille ; et ce, bien entendu, afin de mettre les actions et les décisions de ces derniers sous contrôle²⁹⁰.

Dans cette perspective, on s'attend à ce qu'il y ait une relation positive entre la proportion des administrateurs non familiaux et le recours à l'audit interne comme mécanisme de réduction des conflits. Ainsi, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

H1d : Le recours à l'audit interne par l'entreprise familiale est positivement associé à la proportion des administrateurs non familiaux

A cet égard, l'audit interne peut tout aussi bien être considéré comme coût de surveillance (soit engagé par des administrateurs non familiaux, soit par des administrateurs familiaux pour des managers non issus de la famille) ou coût de dédouanement (soit engagé par les actionnaires familiaux majoritaires, soit par des managers non familiaux).

²⁸⁷ CAREY Peter, SIMNETT Roger & TANEWSKI George, *op-cit*, 2000, p 39

²⁸⁸ BENSTON George J., *The market for public accounting services: Demand, supply and regulation*. Journal of Accounting and Public Policy, 4(1), 1985, p 38

²⁸⁹ *Ibid*, p 38

²⁹⁰ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 264

3.2 LE RÔLE ENVISAGÉ POUR L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE FAMILIALE

Il est intéressant à présent d'apprécier le rôle que peut jouer l'audit interne, par le biais de sa mission d'assurance et de conseil, dans la gouvernance de l'entreprise familiale. À la lumière des différentes dimensions de la gouvernance que nous avons abordés dans le deuxième chapitre, Godowski (2007)²⁹¹ souligne que l'audit interne peut aussi bien s'inscrire comme mécanisme de gouvernance dans une perspective disciplinaire, ou contractuelle, que dans une perspective cognitive.

Outre son rôle traditionnel, l'audit interne pourrait contribuer à l'arbitrage entre les objectifs économiques et non économiques (dimension socio-émotionnelle)²⁹². Ce rôle est spécifique au contexte de l'entreprise familiale où les considérations socio-émotionnelles jouent un rôle non négligeable dans le comportement des dirigeants familiaux.

3.2.1 Un rôle traditionnel : entre discipline et production de connaissances

Le rôle traditionnel de l'audit interne se manifeste dans le fait qu'il peut aussi bien agir en tant qu'organe disciplinaire ou producteur de connaissance.

À la lumière des théories de la gouvernance adaptées aux entreprises familiales²⁹³, théorie de l'agence et théorie de l'intendance, Il s'avère que les entreprises au sein desquelles les conflits d'agence sont importants, le rôle prépondérant de l'audit interne serait un rôle disciplinaire. En outre, dans les entreprises où les dirigeants se comportent en intendants, le rôle de l'audit interne qui est mis en valeur serait plutôt un rôle cognitif²⁹⁴.

3.2.1.1 Le rôle disciplinaire de l'audit interne

La théorie de l'agence de Jensen & Meckling (1976) et la théorie de l'agence élargie de Hill & Jones (1992) offrent un cadre conceptuel résilient pour expliquer la demande d'audit interne et suggèrent aussi bien un rôle de surveillance et de dédouanement pour l'audit interne au sein des entreprises familiales. D'ailleurs, (Anderson et al, 1993 ; DeFond 1992), affirment que l'audit interne peut servir de réponse aux coûts d'agence comme mécanisme de monitoring²⁹⁵.

²⁹¹ GODOWSKI Christophe, *op-cit*, 2007, p 148

²⁹² BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 262

²⁹³ Cf. Chapitre 2 §2.3.1

²⁹⁴ *Ibid*, p 262

²⁹⁵ CAREY Peter, SIMNETT Roger & TANEWSKI George, *op-cit*, 2000, p 38

Il convient de souligner à cet égard que les coûts d'agence sont supposément plus élevés dans les entreprises familiales non cotées que celles non familiales²⁹⁶. En raison du comportement des propriétaires-dirigeants qui favorisent la famille aux dépens des autres parties prenantes. Cette implication de la famille dans l'entreprise et la dualité des fonctions (postes de direction et des mandats au conseil d'administration) engendrent un autre type de conflit qui est celui entre actionnaires majoritaires (par définition, les membres de la famille) et actionnaires minoritaires non familiaux.

Wang (2006)²⁹⁷ affirme aussi que les membres de la famille ont tendance à occuper des postes importants au sein de l'équipe dirigeante et du conseil d'administration. Ce qui pourrait être une source potentielle d'enracinement. Notamment dans les entreprises qui sont contrôlées et dirigées par des membres de la famille. En effet, cette propriété concentrée crée des incitations pour les propriétaires-dirigeants de gérer l'entreprise de manière opportuniste et à exproprier la richesse des autres actionnaires. Aussi, une autre source possible d'enracinement qui est l'existence d'une asymétrie d'information entre la famille contrôlante et les actionnaires minoritaires. Par conséquent, les membres de la famille seront incités à manipuler les résultats et d'agir à l'encontre des intérêts des actionnaires qui n'appartiennent pas à la famille. Ces deux effets d'enracinement augmentent *de facto* les coûts d'agence.

En outre, des recherches récentes ont inféré que les entreprises familiales non cotées peuvent être particulièrement vulnérables aux problèmes d'agence²⁹⁸. Cela est dû aux plusieurs raisons dont nous nous contentons des arguments de Sharma et *al* (1997) ; Schulze et *al* (2001, 2003).

Sharma et *al* (1997)²⁹⁹ argumentent, d'une part, que les membres de la famille ne forment pas nécessairement un groupe homogène d'individus ayant des intérêts communs. D'autre part, les objectifs familiaux et ceux de l'entreprise ainsi que les stratégies nécessaires pour atteindre ces objectifs ne sont pas toujours compatibles. De ce fait, les entreprises familiales sont confrontées à des implications et à des compromis qui peuvent ne pas être immédiatement apparents³⁰⁰.

²⁹⁶ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 263

²⁹⁷ WANG Dechun, *Founding Family Ownership and Earnings Quality*, Journal of Accounting Research, 44(3), 2006, pp 620-621

²⁹⁸ STEIJVERS Tensie, VOORDECKERS Wim & VANHOOF Koen, *Collateral, relationship lending and family firms*, Small Business Economics, 34(3), 2010, p 248

²⁹⁹ SHARMA Pramodita, CHRISMAN James J., & CHUA Jess H., *Strategic Management of the Family Business: Past Research and Future Challenges*, Family Business Review, 10(1), 1997, p 17

³⁰⁰ *Ibid*, p 18

Schulze et al (2001) proposent que les relations familiales tendent à rendre plus difficile les problèmes d'agence liés aux propriétaires-dirigeants en raison de l'altruisme³⁰¹. L'altruisme est motivé par l'intérêt personnel. Car il permet à l'individu de satisfaire à la fois des préférences altruistes (*other-regarding*) et des préférences égocentriques (*self-regarding*).

Schulze et al (2003)³⁰² suggèrent à cet effet que l'altruisme des parents les conduira à être généreux³⁰³ envers leurs enfants, étant donné que l'altruisme est au moins en partie motivé par le désir des parents d'améliorer leur propre bien-être. Bien que cette générosité puisse amener ces enfants, à titre illustratif, à faire du *free riding* (par exemple, laisser une tâche à un parent pour l'accomplir), se dérober (par exemple gaspiller de l'argent) et ainsi de suite. Aussi, les parents sont incités, par l'effet de l'altruisme, à être généreux envers leurs enfants en les employant dans l'entreprise même si ces derniers n'ont pas la compétence ou l'intention de maintenir le potentiel de création de richesse de l'entreprise³⁰⁴.

Compte tenu de ces arguments, il est prédit que les coûts d'agence pourraient être plus élevés dans les entreprises familiales où l'implication de la famille engendre une diminution de la performance économique qui, par conséquent, diminue la valeur pour les actionnaires non familiaux et les parties prenantes externes.

A la lumière de ces développements, l'audit interne peut être sollicité pour des raisons disciplinaires dans le but de surveiller (coût de surveillance) ou de se dédouaner (coût de dédouanement). En vue de surveiller, lorsque les coûts qu'engendre l'activité de l'audit interne sont supportés par les actionnaires non familiaux pour s'assurer que les dirigeants familiaux gèrent correctement l'entreprise ; ou lorsqu'ils sont supportés par les actionnaires familiaux pour discipliner le comportement opportuniste des dirigeants non familiaux. En vue de se dédouaner, lorsque les actionnaires familiaux majoritaires supportent les coûts engendrés par l'audit interne afin de prouver aux actionnaires minoritaires que leurs intérêts sont protégés ; ou lorsque les dirigeants non familiaux qui engagent ces coûts pour assurer les actionnaires familiaux qu'ils gèrent l'entreprise au mieux de leurs intérêts.

³⁰¹ SCHULZE William et al, *op-cit*, 2001, p 102

³⁰² SCHULZE William S., LUBATKIN Michael H., & DINO Richard N., *Toward a theory of agency and altruism in family firms*, *Journal of Business Venturing*, 18(4), 2003, p 475

³⁰³ Il s'ensuit que les parents ne sont pas seulement généreux et charitables envers leurs enfants parce qu'ils les aiment, mais aussi parce que leur propre bien-être déclinerait s'ils agissaient d'une autre manière (Becker, 1981).

³⁰⁴ STEIJVERS Tensie, VOORDECKERS Wim & VANHOOF Koen, *op-cit*, 2010, p 248

Dès lors, le rôle que peut jouer l'audit interne dans la réduction des conflits au sein des entreprises familiales peut être perçu en tant que mécanisme visant à discipliner les comportements déviants et opportunistes des managers autant familiaux que non familiaux³⁰⁵.

Par ailleurs, en s'inspirant du principe de la théorie de l'agence principal/agent, il est admis aussi que l'audit interne joue auprès de la direction (en tant que principal) face aux salarié (en tant qu'agent), le rôle que joue les commissaires aux comptes auprès des administrateurs face aux managers³⁰⁶. Autrement dit, l'audit interne joue un rôle disciplinaire sur les salariés, comme celui exercé par l'audit légal sur les managers. Ainsi, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

H2a : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme visant à discipliner les comportements opportunistes

Toutefois, certains auteurs, à l'instar de Chrisman et *al* (2004), soulignent que les coûts d'agence sont faibles dans l'entreprise familiale du fait que, cette dernière, s'attache davantage à sa réputation et sa survie à long terme³⁰⁷. A cet égard, l'importance accordée à la réputation de l'entreprise avec une vision à long terme diminue le comportement opportuniste des propriétaires-dirigeants familiaux. D'où, la réflexion sur le rôle cognitif de l'audit interne.

3.2.1.2 Le rôle cognitif de l'audit interne

Le rôle cognitif de l'audit interne au sein des entreprises familiales peut être interprété en s'appuyant sur la théorie de l'intendance et la théorie des ressources. Contrairement à la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance stipule que les agents ne sont pas motivés par des objectifs individuels et comportements égoïstes, mais sont plutôt des intendants et leurs motivations sont alignées avec les objectifs de leur principal³⁰⁸. En effet, pour les membres de la famille, l'entreprise fait partie de leur patrimoine collectif et constitue parfois l'atout le plus précieux de la famille. Même si les membres de la famille ne partagent pas les mêmes perspectives, les questions relatives à la gestion de l'entreprise dépendent des objectifs communs de la famille³⁰⁹.

³⁰⁵ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 264

³⁰⁶ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris XII VAL de MARNE, 29 Septembre 2004, p 90

³⁰⁷ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 265

³⁰⁸ DAVIS James H., SCHOORMAN F. David & DONALDSON Lex, *op-cit*, 1997, p 21

³⁰⁹ ARREGLE Jean-Luc et *al*, *The Development of Organizational Social Capital: Attributes of Family Firms*, *Journal of Management Studies*, 44(1), 2007, p 84

Eu égard à cette attitude, les partisans de l'intendance supposent à la fois la propriété psychologique et l'implication socio-émotionnelle d'une famille dans son entreprise. De ce fait, les propriétaires dirigeants familiaux peuvent être fortement incités à agir conformément aux intérêts de toutes ses parties prenantes et dans l'intérêt à long terme de l'entreprise. L'intendance est ainsi élargie au-delà de la famille aux travailleurs, aux gestionnaires et aux partenaires³¹⁰. L'attitude d'intendance peut également être influencées par la possibilité pour les membres de la famille de poursuivre une carrière intéressante dans leur entreprise en contribuant davantage à sa réussite³¹¹.

A cet égard, un intendant maximise la valeur actionnariale, ou la valeur partenariale si on prend appui sur l'approche des *stakeholders*, en contribuant au succès de l'entreprise. Ce comportement, à son tour, lui en profitera à maximiser sa fonction d'utilité³¹². Ceci dit, si l'intendant réussit à améliorer l'efficacité de l'entreprise, en maximisant sa richesse organisationnelle, un bon nombre de parties prenantes seront satisfaits, car ils voient leurs intérêts mieux servis³¹³.

Quant à l'approche basée sur les ressources « *Resource Based View* », qui apporte à la gouvernance de l'entreprise une dimension plus cognitive, elle stipule que l'entreprise est un ensemble de ressources et de compétences qui sont orientées par la vision des dirigeants. La théorie des ressources postule que : « *les dirigeants ont la capacité d'influencer la structure organisationnelle pour qu'elle soit en mesure de capter et de coordonner les ressources nécessaires clés qui permet à l'entreprise d'initier des stratégies potentiellement créatrices de valeur.* » (Parrat, F., 2014)³¹⁴

Certains auteurs suggèrent qu'il est plus utile de classer les ressources de l'entreprise en quatre (4) catégories³¹⁵ : ressources en capital physique (usine, matières premières, trésorerie, propriété intellectuelle) ; ressources en capital humain (compétences, connaissances, formation, relations) ; ressources en capital organisationnel (compétences, contrôles, politiques, culture, information, technologie) ; et ressources en capital processus (connaissances, compétences, disposition et engagement envers la communication, le leadership et l'équipe).

³¹⁰ LE BRETON-MILLER Isabelle & MILLER Danny, *op-cit*, 2009, p 1174

³¹¹ *Ibid*, pp 1174-1175

³¹² DAVIS James H., SCHOORMAN F. David & DONALDSON Lex, *op-cit*, 1997, pp 24-25

³¹³ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 266

³¹⁴ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p 195

³¹⁵ HABBERSHON Timothy G. & WILLIAMS Mary L., *op-cit*, 1999, p 11

A ce titre, Habbershon & Williams (1999)³¹⁶ décrivent les ressources de l'entreprise familiale comme « *familiness* » qui désigne l'ensemble unique de ressources dont dispose une entreprise à la suite de systèmes d'interactions entre la famille, ses membres et l'entreprise. Arrègle et al (2004)³¹⁷ traduisent la notion « *familiness* » par « familiarisme » qui signifie tout aussi bien ce qui est propres à une famille ou ce qui semble familier et donc proches en termes cognitifs. Ainsi, les entreprises familiales se caractérisent par les interrelations entre le capital social de l'entreprise et le capital social des membres de la famille³¹⁸.

Dans cette perspective, l'implication familiale conduit à la création de ressources uniques, à titre illustratif, les managers familiaux fournissent une meilleure information ou connaissance, un fort capital social ou encore des coûts d'agence plus faibles, où l'effet de l'altruisme est considéré comme bénéfique pour l'entreprise³¹⁹. Dans l'optique cognitive, l'entreprise est assimilée à un répertoire de connaissances, de compétences et de savoir-faire, un ensemble cohérent permettant de réduire les conflits cognitifs³²⁰.

Il convient de souligner à cet effet qu'il est qualifié de conflit cognitif, une situation provenant d'une incompréhension mutuelle, où le conflit n'est pas dû aux divergences d'intérêts mais plutôt à des représentations subjectives divergentes de l'ensemble des opportunités ouvertes à l'entreprise. D'où l'introduction par Charreaux de la variable coût cognitif. Ce dernier correspond aux coûts résultant de l'incompréhension mutuelle entre les dirigeants et les autres parties prenantes³²¹ ainsi qu'aux dépenses qu'il faut supporter pour surmonter ces difficultés. A titre d'illustration, ces dépenses résultent de l'incapacité d'un dirigeant à se faire comprendre de ses partenaires ou correspondent aux coûts qu'il doit engager pour les convaincre³²².

À l'instar des coûts d'agence proposés par Jensen & Meckling (1976) : coûts de surveillance, coûts de dédouanement et la perte résiduelle que nous avons jadis soulignés, Il est possible également de distinguer trois grandes catégories de coûts cognitifs à savoir³²³:

³¹⁶ HABBERSHON Timothy G. & WILLIAMS Mary L., *op-cit*, 1999, p 11

³¹⁷ ARREGLE Jean-Luc, DURAND Rodolphe & VERY Philippe, *op-cit*, 2004, p 16

³¹⁸ *Ibid*, p 17

³¹⁹ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, pp 265-266

³²⁰ PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p 196

³²¹ WIRTZ Peter, *Compétences, conflits et création de valeur : vers une approche intégrée de la gouvernance*, Revue finance contrôle stratégie, 9 (2), 2006, p 195

³²² PARRAT Frédéric, *op-cit*, 2014, p 199

³²³ WIRTZ Peter, *op-cit*, 2006, p 196

- *Les coûts de mentoring* : au regard de coûts de monitoring ou de surveillance, ils sont engagés dans le but d’acquérir les compétences nécessaires dans l’interaction avec les parties prenantes. Ces coûts ne sont pas liés aux problèmes d’opportunismes mais pour ainsi dire qu’il s’agit d’une mise aux normes du comportement des dirigeants par rapport au contexte professionnel de leurs partenaires ; et ce, afin de rapprocher les structures cognitives des dirigeants de celles des autres parties prenantes ;
- *Les coûts de conviction* : en comparaison aux coûts de dédouanement, le coût de conviction s’agit de faire comprendre l’intérêt intrinsèque d’un projet méconnu. Ces coûts traduisent les efforts d’explication et de pédagogie à mobiliser afin de convaincre les parties prenantes et de rapprocher les différents schémas cognitifs ;
- *Le coût cognitif résiduel* : faisant écho à la perte résiduelle, ce coût résultant de l’incompréhension mutuelle qui subsiste.

Dans cette optique, l’audit interne, en tant qu’activité indépendante et objective, semble constituer à la fois un mécanisme de mentoring ou de conviction permettant les entreprises à réduire l’asymétrie de connaissance³²⁴ entre les dirigeants et les autres parties prenantes.

Dans la mesure où les intérêts se convergent entre les propriétaires-dirigeants familiaux et les actionnaires minoritaires non familiaux, le rôle de l’audit interne pourrait s’inscrire dans deux perspectives. D’une part, son rôle serait celui de donner une assurance aux propriétaires-dirigeants familiaux que l’entreprise est sur le point de réaliser ses objectifs ainsi que les intérêts des autres parties prenantes seront satisfaits. D’autre part, il pourrait apporter ses conseils pour les améliorer et leur aider à maximiser la richesse organisationnelle. Ceci dit, l’audit interne est assimilé à un mécanisme susceptible de nourrir en informations et en connaissances les propriétaires-dirigeants familiaux en les rassurant et les conseillant, bien entendu, par le biais de ses missions d’assurance et de conseil³²⁵. Ainsi, nous pouvons formuler l’hypothèse suivante :

H2b : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l’audit interne comme mécanisme producteur de connaissance favorisant l’apprentissage

³²⁴ L’asymétrie de connaissance est un terme proposé par Wirtz (2006) dans le cadre de l’approche cognitive de la gouvernance d’entreprise afin de le distinguer de l’asymétrie d’information qui est abordée par l’approche financière traditionnelle de la gouvernance. Si l’asymétrie de l’information est susceptible d’engendrer des conflits d’intérêts, l’asymétrie de connaissance est alors susceptible de faire surgir des conflits cognitifs.

³²⁵ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 266

Dans un tel cas de figure, l'objet de la gouvernance ne réside pas dans la conciliation des intérêts (pour supprimer les conflits d'intérêts), mais se situe dans une dimension cognitive. Soit comme moyen de réduire les coûts cognitifs et de faciliter la coordination qualitative entre les différentes structures cognitives³²⁶.

Outre le rôle cognitif, le rôle traditionnel de l'audit interne dans la performance de l'entreprise familiale peut être appréhendé également conformément aux normes d'audit interne et à l'interprétation de la définition de l'audit interne proposée par l'IIA (Cf. Chapitre 1, §1.1.1.2). En effet, l'audit interne est appelé, désormais, à apporter sa contribution à la gouvernance d'entreprise quelle que soit familiale ou non familiale et à créer de la valeur ajoutée. Ceci dit, le rôle de l'audit interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise peut être apprécié également au niveau de son rattachement (approche organisationnelle et informationnelle), au niveau du management des risques (approche par les risques) et au niveau du système de contrôle interne (approche par le contrôle interne).

Quant à l'**approche informationnelle**, le rôle que peut jouer l'audit interne au renforcement de la gouvernance de l'entreprise se caractérise en trois domaines à savoir³²⁷ : information sur la bonne application des principes de gouvernance ; amélioration de la maîtrise des risques ; évaluation du contrôle interne.

L'information sur la bonne application des principes de gouvernance comprend trois aspects essentiels³²⁸ :

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

Le premier aspect est bel et bien précisé par les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. En effet, la norme *2110-Gouvernance* stipule que l'activité d'audit interne doit évaluer et formuler des recommandations appropriées pour améliorer les processus de gouvernance de l'organisation pour³²⁹ :

³²⁶ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2011, p 9

³²⁷ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, p 159

³²⁸ *Ibid*, p 160

³²⁹ The IIA, *op-cit*, 2017, pp 12-13

- Les prises de décisions stratégiques et opérationnelles ;
- La surveillance des processus de management des risques et de contrôle ;
- La promotion des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- Une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- La communication aux services concernés des informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- La coordination des activités et la communication des informations entre le Conseil, les auditeurs externes, les auditeurs internes, les autres prestataires d'assurance, et le management.

Le deuxième aspect porte sur l'audit des relations entre la direction générale, le conseil et le comité d'audit s'il existe. Pour ce faire, l'auditeur interne par exemple pose ce genre de questions : les décisions des différents acteurs sont-elles suivies ? Ou encore un regard critique sur la fréquence des réunions du conseil et du comité d'audit ; la nature des informations qui leurs sont transmises, etc.³³⁰

Le troisième aspect est celui de la contribution de l'audit interne à améliorer les relations avec les autres parties prenantes. Pour ce faire, les auditeurs internes, lors du déroulement de la mission d'audit, se penchent sur une bonne relation avec les responsables opérationnels, les commissaires aux comptes et auditeurs externes ainsi que les rapports de ces différentes parties avec les organes dirigeants³³¹.

En ce qui concerne **l'approche par les risques**, Becour et Bouquin (2008)³³² la jugent comme l'une des conséquences directes de la recherche d'efficacité par l'audit interne. Cette approche part du principe qu'il est peu utile d'investir une partie significative du travail des auditeurs dans des aires de l'entreprise où un risque de perte, de défaillance, d'inefficacité du contrôle est peu susceptible d'apparaître. Selon Renard & Nussbaumer (2011)³³³, maîtriser les risques, c'est prendre une option sérieuse sur la réalisation des objectifs (stratégiques et/ou opérationnels). Dans cette perspective, l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, premièrement, en apportant son aide à l'amélioration de la maîtrise des risques et à fournir une définition précise de la politique de management des risques.

³³⁰ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, p 163

³³¹ *Ibid*, p 164

³³² BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 36

³³³ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, pp 164-166

La contribution de l'audit interne à la maîtrise des risques résulte de la mission de l'audit interne. Elle consiste à déceler les risques non couverts et, par une analyse de la cause, recommander les mesures à prendre pour une meilleure maîtrise. Ces deux auteurs considèrent que l'audit interne « 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 gouvernance d'entreprise ».

En outre, les normes internationales des pratiques professionnelles supposent que la détermination si les processus de management des risques sont efficaces relève du jugement professionnel des auditeurs internes. En effet, La norme *2120-Management des risques* stipule que l'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration. Pour cela, il doit s'assurer que³³⁴ : (1) les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ; (2) les risques significatifs sont identifiés et évalués ; (3) les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ; (4) les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au Conseil d'exercer leurs responsabilités.

Pour mieux illustrer le rôle de l'audit interne dans le management des risques au profit d'améliorer la gouvernance de l'entreprise, nous donnons un exemple quantitatif issu des travaux de Gramling & Myers. Ces deux auteurs précisent cinq composantes essentielles du management des risques d'entreprise où l'auditeur interne peut exercer une influence.

Tableau 3. 1 : Les principaux rôles de l'audit interne dans le management des risques

Activités relatives au management des risques de l'entreprise	Responsabilité actuelle ³³⁵	Responsabilité idéale/souhaitée
Donner l'assurance sur les processus de management des risques	3,10	3,80
Donner l'assurance que les risques sont correctement évalués	3,00	3,60
Évaluer les processus de management des risques d'entreprise	3,17	3,82
Évaluer le <i>reporting</i> des risques principaux	3,09	3,70
Revoir le management des risques principaux	3,19	3,76

Source: Gramling Audrey A. & Myers Patricia M., *Internal Auditing's role in ERM*, Internal Auditor, April 2006, p 55³³⁶

³³⁴ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 31

³³⁵ Classement de 1 à 5, selon le degré d'importance croissante : 1= aucune responsabilité ; 2= responsabilité limitée ; 3=responsabilité modérée ; 4= responsabilité importante ; 5=responsabilité totale

³³⁶ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 6

Les normes internationales des pratiques professionnelles dans son article 2120.A1 souligne que l'audit interne par le biais de sa mission d'assurance doit évaluer les risques afférents à la gouvernance, aux opérations et aux systèmes d'information de l'entreprise à l'égard de³³⁷ :

- L'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- La protection des actifs ;
- Le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

Toutefois, Selon Becour et Henri Bouquin (2008)³³⁸, approche de l'audit par les risques est dangereuse pour l'auditeur interne lorsque celui-ci s'est livré à une analyse et une appréciation insuffisante des risques. Dans cette perspective, l'auditeur doit être bien formé, expérimenté et doit pouvoir partager ses appréciations au sein d'une équipe.

Quant à l'**approche par le contrôle interne**, Pigé (2017) souligne que la nature et l'étendue du système de contrôle interne ne dépendent pas seulement de l'activité, de la taille et du volume des transactions, mais aussi du degré de contrôle exercé par les dirigeants³³⁹.

Le contrôle interne est généralement informel quand la propriété et le contrôle sont unifiés. En revanche, lors de l'existence d'une séparation de fonctions « *ownership* » et « *control* », la mise en place d'un système de contrôle interne remplit *de facto* un double rôle à savoir³⁴⁰ :

- Permettre au dirigeant d'exercer sa fonction de direction ; et,
- Réduire les coûts d'agence et le risque de mise en cause de la gestion et de la responsabilité du dirigeant.

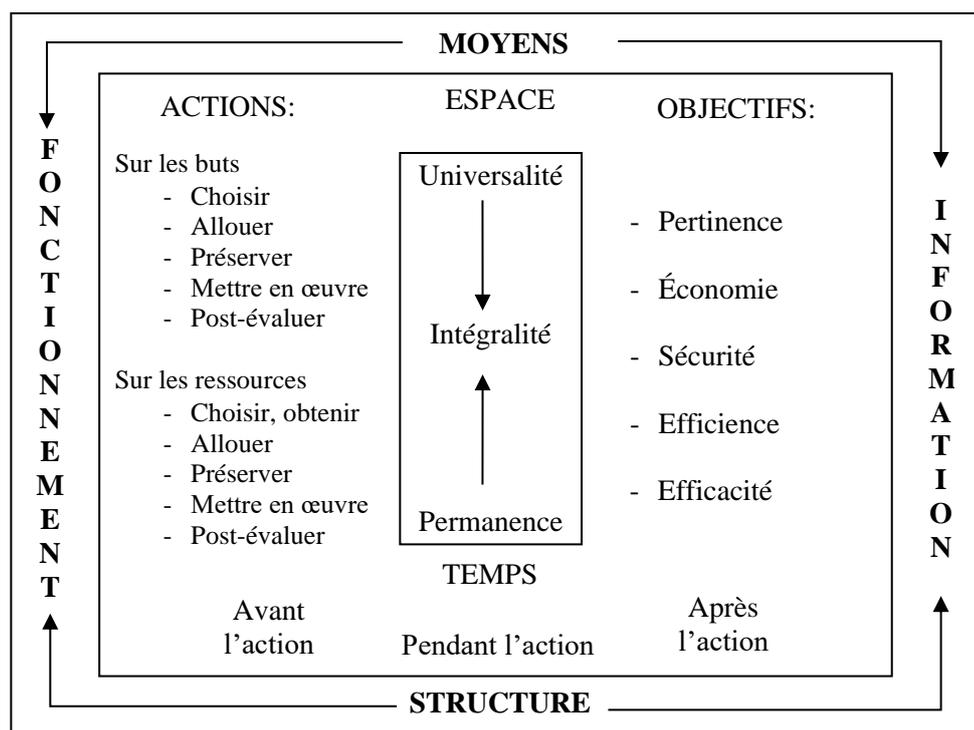
L'objectif du contrôle interne est généralement présenté comme la recherche de l'économie, de l'efficience, de l'efficacité et de la sécurité. Dans cette perspective, la problématique de contrôle interne peut être schématisée ainsi :

³³⁷ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 31

³³⁸ BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 39

³³⁹ PIGE Benoît, *Audit et contrôle interne : De la conformité au jugement*, EMS Editions, Caen, 4ème Ed, 2017, p 43

³⁴⁰ *Ibid*, p 43

Figure 3. 1: La problématique du contrôle interne

Source : BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 55

La figure ci-dessus illustre que le contrôle interne s'établit à partir d'une structure définie dont il précise le fonctionnement, lequel s'appuie sur un système d'information³⁴¹. À ce titre, selon Louis VAURS et Florence FRADIN (2007)³⁴², le champ du contrôle interne comporte toutes les activités de gestion, à l'exception, de l'établissement des objectifs, de la planification stratégique, de la gestion des risques et des mesures correctives ainsi que des prises de décision.

Le contrôle interne peut aider une entreprise d'une part à réaliser ses objectifs en matière de performances et de rentabilité, tout en prévenant la perte de ressources³⁴³. C'est dans cette perspective que l'audit interne apprécie le contrôle interne afin de donner une assurance raisonnable sur l'efficacité et l'efficience du contrôle interne. Cette évaluation par l'audit interne permet le conseil d'administration et le management de considérer³⁴⁴ : (1) qu'ils savent clairement dans quelle mesure les objectifs opérationnels de l'entité seront atteints ; (2) que les états financiers publiés sont établis sur une base fiable ; (3) que l'entreprise est en conformité avec les lois et règlements en vigueur.

³⁴¹ BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 54

³⁴² VAURS Louis et FRADIN Florence, *Chapitre 2 : Une comparaison des principaux référentiels de contrôle interne*, In : BERTIN Élisabeth, *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Paris, 2007, p 93

³⁴³ IFACI, *La pratique du contrôle interne*, Éditions d'Organisation, Paris, 2ème Ed, 2004, p 17

³⁴⁴ *Ibid*, p 32

À cet égard, l'audit interne a pour principale mission d'assurer l'homogénéisation des procédures de contrôle interne, ainsi de contrôler, d'améliorer et de fiabiliser les procédures de contrôle interne³⁴⁵. Ceci dit, les critères d'efficacité du système de contrôle interne constituent également des critères d'une bonne gouvernance.

Il convient de souligner à cet effet que la norme *2130-control* stipule que l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité ainsi que son efficience et en encourageant son amélioration continue pour faire face aux risques relatifs à la gouvernance. Cette évaluation porte notamment sur les éléments suivants³⁴⁶ : l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ; la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ; l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ; la protection des actifs ; le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

Par ailleurs, selon Renard J. (2012)³⁴⁷, l'audit interne est tenu de porter un jugement sur les forces et faiblesses du secteur audité. Ceci lui conduit, tout naturellement, à apprécier la qualité du contrôle interne. Cette évaluation de l'audit interne constitue la véritable plus-value en matière de gouvernance pour les raisons suivantes³⁴⁸ :

- Cette évaluation est indépendante et non entachée de considérations d'organisation ou d'efficacité ;
- Elle est périodique pour chacune des activités. Ceci dit, qu'elle est 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 contrôle interne de l'entreprise.

Pour y parvenir, trois méthodes sont utilisées par l'audit interne :

Une méthode dite « *subjective non chiffrée* » qui est simple et la plus utilisée. Elle consiste à s'interroger sur la qualité du contrôle interne par un simple questionnement de ceux qui ont participé. Néanmoins, elle présente des inconvénients car, par définition, elle comporte une part importante de subjectivisme³⁴⁹.

³⁴⁵ PIGE Benoît, *op-cit*, 2017, p 69

³⁴⁶ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 32

³⁴⁷ RENARD Jacques, *op-cit*, 2012, p 209

³⁴⁸ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, p 167

³⁴⁹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2012, pp 209-210

La deuxième méthode est dite « *subjective et chiffrée* », dans cette méthode l'auditeur exprime son opinion par un chiffre. Dans ce cas, le jugement global du dispositif de contrôle interne résulte d'une simple addition de chiffres de chaque activité auditée. À titre d'illustration, l'auditeur, à chaque mission, chiffre son appréciation sur l'activité auditée en donnant une note (de 1 à 5) sur la qualité des différentes familles du dispositif de contrôle interne (procédures, organisation, supervision, etc.)³⁵⁰.

Enfin, la troisième méthode est dite « *objective* » qui suppose un programme informatique dans lequel toutes les situations possibles ont été envisagées et chiffrées. Cette estimation est pondérée en fonction de l'opération même au sein de chaque activité et en fonction de l'activité selon le plan d'audit. Néanmoins, cette méthode exige un important travail préparatoire qui n'est pas réalisable par tous³⁵¹.

En définitive, quelle que soit la méthode adoptée, évaluer le contrôle interne, c'est « *alimenter le conseil d'administration en information sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité.* » (E.W Mandzila E., 2007)³⁵²

Les théories précédemment retracées expliquant le rôle traditionnel de l'audit interne au sein des entreprises familiales, en l'occurrence l'agence, l'intendance et la théorie des ressources. En dépit de leur intérêt, il semble qu'elles présentent certaines insuffisances pour appréhender le caractère unique de l'entreprise familiale et l'interprétation du rôle de l'audit interne dans celle-ci.

3.2.2 Un rôle spécifique : l'arbitrage entre objectifs économiques et non économiques

Il est intéressant de se demander si l'audit interne peut contribuer à l'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions socio-émotionnelles d'une manière à débaiser les décisions managériales. D'où le rôle spécifique envisagé pour l'audit interne au contexte des entreprises familiales. Dans cette perspective, les auditeurs internes doivent tenir compte dans leur démarche des risques et des opportunités engendrés par la focalisation, des dirigeants familiaux, sur la richesse socio-émotionnelle³⁵³.

³⁵⁰ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, p 168

³⁵¹ *Ibid*, pp 168-169

³⁵² EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 5

³⁵³ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 267

3.2.2.1 Préservation de la richesse socio-émotionnelle : risques et opportunités

La dimension socio-émotionnelle est proposée par certains auteurs³⁵⁴ dans le domaine des entreprises familiales qu'ils l'ont appelée « modèle de la richesse socio-émotionnelle », abrégé **SEW** qui est synonyme de « *Socioemotional Wealth* ». Selon le modèle SEW, les entreprises familiales sont généralement motivées et engagées dans la préservation de leur richesse socio-émotionnelle qui, celle-ci, fait référence aux aspects non financiers ou facultés affectives des propriétaires familiaux. Dans cette perspective, les gains et les pertes de la richesse socio-émotionnelle constituent le cadre de référence central que les entreprises familiales utilisent pour faire des choix stratégiques et prendre des décisions managériales³⁵⁵. Ceci dit, Au-delà des préoccupations d'efficacité ou d'objectif économique, les décisions managériales clés seront motivées par une volonté de protéger et d'améliorer les richesses socio-émotionnelles de la famille³⁵⁶.

Au contexte de l'entreprise familiale, la richesse familiale est étroitement connectée à la richesse socio-émotionnelle que la famille remporte du contrôle de l'entreprise. Les propriétaires familiaux analysent et évaluent si les actions affecteront la richesse socio-émotionnelle. Lorsque celle-ci est menacée, la famille est prête à porter des jugements ou prendre des décisions qui ne sont pas guidées par une logique économique, et en fait la famille serait prête à mettre l'entreprise en danger si c'est ce qu'il faudrait pour préserver cette richesse³⁵⁷.

Gomez-Mejia et al (2011)³⁵⁸ supposent que les entreprises familiales sont une forme organisationnelle distincte où les facteurs non économiques jouent un rôle pivot dans les choix managériaux. Les auteurs ont examiné ces choix selon différentes dimensions conceptuelle englobant la majorité des décisions organisationnelles clés. Ces dimensions incluent les processus de gestion, les choix stratégiques, la gouvernance organisationnelle, les relations avec les parties prenantes et l'entreprise à capital risque, comme affiché dans la figure ci-après.

³⁵⁴ Il s'agit principalement de: Gomez-Mejia, Haynes, Nuñez-Nickel, Jacobson, and Moyano-Fuentes (2007); Gomez-Mejia, Makri, and Larraza Kintana (2010) ; Berrone, Cruz, Gomez-Mejia, and Larraza-Kintana (2010) ; and Gomez-Mejia, Cruz, Berrone, and De Castro (2011)

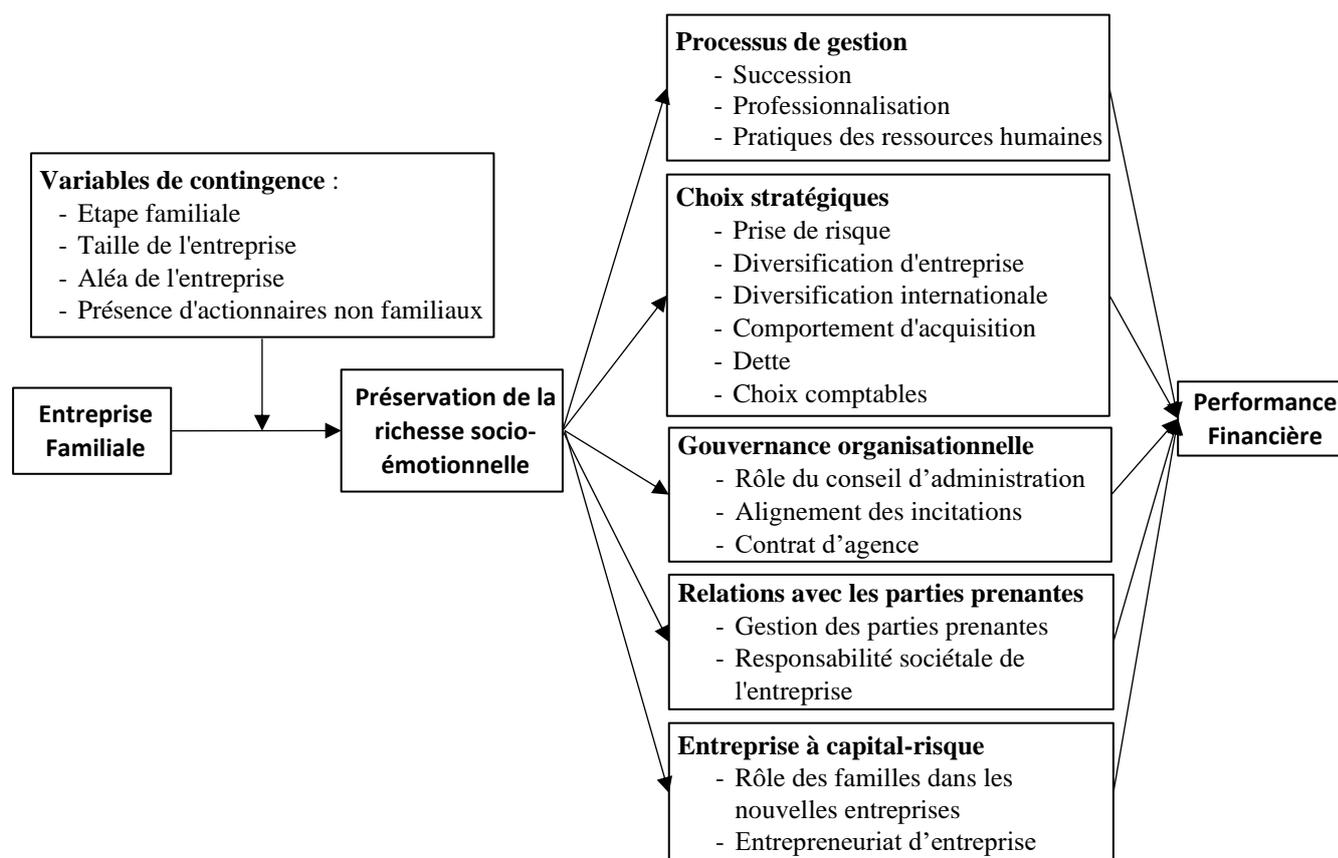
³⁵⁵ BERRONE Pascual, CRUZ Cristina & GOMEZ-MEJIA Luis R., *Socioemotional Wealth in Family Firms*, Family Business Review, 25(3), 2012, p 259

³⁵⁶ GOMEZ-MEJIA Luis R., et al, *The Bind that Ties: Socioemotional Wealth Preservation in Family Firms*, Academy of Management Annals, 5(1), 2011, p 656

³⁵⁷ BERRONE Pascual, CRUZ Cristina & GOMEZ-MEJIA Luis R., *op-cit*, 2012, p 259

³⁵⁸ GOMEZ-MEJIA Luis R., et al, *op-cit*, 2011, p 656

Figure 3. 2: La préservation de la richesse socio-émotionnelle dans les entreprises familiales



Source : Traduit par nos soins de GOMEZ-MEJIA Luis R., *et al*, *op-cit*, 2011, p 657

Comme l'affiche la figure 3.2, les auteurs ont pris en considération certaines variables de contingence qui modèrent l'importance de la richesse socio-émotionnelle de la famille comme cadre de référence principale dans la gestion de l'entreprise à savoir : les étapes de l'évolution de la famille, la tailles de l'entreprise, les aléas auxquels l'entreprise est confrontée et la présence d'actionnaires non familiaux. D'où le questionnement sur l'implication de la poursuite de la SEW (ou l'utilité non financière) dans l'entreprise familiale sur la performance de l'entreprise.

Par ailleurs, Berrone *et al* (2012) arguent que les recherches antérieures peuvent être utilisées pour dériver cinq dimensions principales de la SEW à savoir ³⁵⁹:

- *Contrôle et influence de la famille* : cette première dimension fait référence au contrôle et à l'influence des membres de la famille ainsi que le désir de la famille d'exercer l'autorité. Autrement dit, pour atteindre l'objectif de préserver la SEW, les membres de la famille ont besoin d'un contrôle continu de l'entreprise ;

³⁵⁹ BERRONE Pascual, CRUZ Cristina & GOMEZ-MEJIA Luis R., *op-cit*, 2012, pp 262-264

- *Identification des membres de la famille avec l'entreprise* : cette deuxième dimension concerne l'identification étroite de la famille avec l'entreprise. Où l'identité du propriétaire familial est inévitablement liée à l'entreprise qui porte généralement le nom de la famille. Cela fait que l'entreprise est considérée à la fois par les parties prenantes internes et externes comme une extension de la famille elle-même ;
- *Liens sociaux contraignants* : la troisième dimension renvoie aux relations sociales des entreprises familiales tant au sein de la famille qu'avec les stakeholders ce qui créent de la confiance relationnelle et des sentiments de solidarité interpersonnelle ;
- *Attachement émotionnel* : la quatrième dimension traite du contenu affectif de la SEW et fait référence au rôle des émotions dans le contexte de l'entreprise familiale ainsi que son influence sur le processus décisionnel ;
- *Renouvellement des liens familiaux avec l'entreprise par succession dynastique* : la dernière dimension de la SEW fait référence à l'intention de transmettre l'entreprise aux générations futures pour assurer la continuation de la dynastie familiale.

Toutes ces dimensions suggèrent que, pour les entreprises familiales, la préservation de la richesse socio-émotionnelle de la famille est une fin en soi. L'atteinte de cette fin nécessite un contrôle familial continu de l'entreprise. Indépendamment des considérations financières, la perte de cette richesse socio-émotionnelle implique un statut réduit et un échec à répondre aux attentes de la famille³⁶⁰.

Compte tenu de son utilité essentielle pour les propriétaires familiaux, toute menace pour la richesse socio-émotionnelle signifie que la famille est en mode de perte et, par conséquent, la famille fera des choix stratégiques qui éviteront ces pertes potentielles de SEW, dans certains cas, au détriment des intérêts des autres parties prenantes. En effet, Pour les propriétaires familiaux, l'aversion au risque de la richesse socio-émotionnelle prime sur l'aversion au risque des pertes financières³⁶¹. Ceci dit, les entreprises familiales sont plus susceptibles d'accepter un risque de dégradation de la performance pouvant aller jusqu'à la défaillance de l'entreprise afin de ne pas perdre en richesse socio-émotionnelle. Autrement dit, en voulant réduire un risque, elles en prennent un autre. Ce comportement pourrait engendrer des coûts d'agence élevés pour les actionnaires minoritaires non familiaux ou les parties prenantes externes³⁶².

³⁶⁰ GOMEZ-MEJIA Luis R. et al, *Socioemotional Wealth and Business Risks in Family-controlled Firms: Evidence from Spanish Olive Oil Mills*, Administrative Science Quarterly, 52(1), 2007, p 108

³⁶¹ BERRONE Pascual, CRUZ Cristina & GOMEZ-MEJIA Luis R., *op-cit*, 2012, p 260

³⁶² BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 268

Toutefois, il est largement admis que les entreprises familiales peuvent avoir des objectifs à la fois économiques et non économiques. En effet, si les propriétaires souhaitent réaffecter leurs ressources pour poursuivre des objectifs non économiques et que les managers non familiaux s'y conforment, il peut y avoir une diminution des performances économiques mais aucun coût d'agence. Or, la poursuite de l'utilité qui intègre des considérations non économiques n'entraîne pas, en soi, une inefficacité économique³⁶³. A titre illustratif, Eaton et al (2002)³⁶⁴ ont fourni des résultats théoriques montrant comment cela pourrait conduire à un avantage concurrentiel pour une entreprise familiale. Dans le même ordre d'idées, lorsque les investissements génèrent à la fois des rendements pécuniaires et non pécuniaires, le rendement pécuniaire sera plus faible car les détenteurs de ces investissements recevront une compensation supplémentaire par le biais du rendement non pécuniaire³⁶⁵.

Au terme de l'analyse, il est admis par les chercheurs que les problèmes d'agence émergent lorsque la recherche de la préservation de la richesse socio-émotionnelle par les propriétaires familiaux s'effectue aux dépens des intérêts des autres stakeholders. Cela pourrait donc conduire, entre autres, à l'enracinement des dirigeants, un dysfonctionnement relationnel ou encore des conflits lors de la succession.

3.2.2.2 Le rôle de l'audit interne dans le modèle de la richesse socio-émotionnelle

Dans une perspective d'évolution des objectifs et des préoccupations de l'audit interne, Il semble que cette dimension nouvelle de l'audit interne, constitue le stade ultime du développement de la fonction. Où l'audit interne est appelé à prendre en considération les risques et les opportunités engendrés du souci des propriétaires familiaux de préserver leur richesse socio-émotionnelle. Il convient de souligner à cet effet qu'il ne s'agit pas, bien entendu, d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses choix stratégiques et politiques, ce ne sont pas ses objectifs. Par le fait, l'existence de l'audit interne dans l'entreprise n'altère pas la liberté de choix et de décision des directions générales. Par contre, observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'audit interne³⁶⁶.

³⁶³ CHRISMAN James J., CHUA Jess H. & LITZ Reginald A., *Comparing the Agency Costs of Family and Non-Family Firms: Conceptual Issues and Exploratory Evidence*, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28(4), 2004, p 338

³⁶⁴ EATON, C., YUAN, L., & WU, Z., *Reciprocal altruism and the theory of the family firm*, Communication présentée à la 2^{ème} conférence annuelle sur: *Theories of the Family Enterprise: Search for a Paradigm*, Dec 2002, Philadelphia, Cité in: CHRISMAN James J., CHUA Jess H. & LITZ Reginald A., *op-cit*, 2004, p 338

³⁶⁵ CHRISMAN James J., CHUA Jess H. & LITZ Reginald A., *op-cit*, 2004, p 338

³⁶⁶ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 38-39

D'ailleurs, l'audit interne, grâce à son analyse des risques de toutes natures, est susceptible d'intégrer dans son raisonnement le modèle de la richesse socio-émotionnelle à condition qu'il soit conscient de cette spécificité des entreprises familiales. Par ailleurs, la focalisation des propriétaires dirigeants familiaux sur la richesse socio-émotionnelle pourrait affecter la gouvernance et la culture de l'entreprise et peut engendrer des risques qu'il convient d'identifier et d'évaluer³⁶⁷. D'où le rôle de l'audit interne d'apprécier la façon dont la gouvernance est affecté par l'importance accordée à la richesse socio-émotionnelle.

Il sied à préciser que Bertin (2014) a employé le terme « *environnement interne* » pour décrire l'effet de la focalisation sur la richesse socio-émotionnelle sur l'environnement interne en s'appuyant sur le référentiel du management des risques du COSO (2004). Nous pensons qu'il est plus judicieux d'employer le terme « *gouvernance et culture* » qui correspond à l'une des cinq composantes interdépendantes du référentiel du management des risques proposés par COSO³⁶⁸ en 2017. Les cinq composantes du Cadre de référence mis à jour s'appuient sur un ensemble de principes³⁶⁹ allant de la gouvernance au pilotage comme l'affiche la figure 3.3 :

Figure 3. 3: Les cinq composantes de management des risques de l'entreprise



Source : Adapté de COSO-ERM-2017³⁷⁰

³⁶⁷ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, pp 269-270

³⁶⁸ Le COSO a vocation à élaborer des référentiels et des lignes directrices concernant le contrôle interne, le management des risques de l'entreprise et la lutte contre la fraude. Sa mission est d'aider les organisations à améliorer leurs performances en développant un leadership éclairé qui améliore le contrôle interne, la gestion des risques, la gouvernance et la dissuasion de la fraude.

³⁶⁹ Une description plus complète de ces vingt principes est fournie en annexe.

³⁷⁰ COSO, « *Le management des risques de l'entreprise : Une démarche intégrée à la stratégie et à la performance* », Juin 2017, pp 6-7

La première composante du cadre de référence s'agit donc de « gouvernance et culture ». Selon COSO (2017)³⁷¹, la gouvernance donne le ton dans l'organisation, en insistant sur l'importance du management des risques de l'entreprise et en définissant les responsabilités de surveillance de cette démarche. La culture correspond aux valeurs éthiques, aux comportements souhaités et à la compréhension des risques dans l'entité. L'audit interne est en mesure d'apprécier la façon dont cette composante est affecté par l'importance accordée à la richesse socio-émotionnelle. Dans cette perspective, l'audit interne, par le biais de ses missions d'assurance et de conseil, a toute la compétence pour aider à déterminer³⁷² :

- Les risques inhérents à chacune des décisions stratégiques notamment le risque en termes de perte de richesse socio-émotionnelle et le risque en termes financier et économiques ainsi que leurs conséquences ;
- Quelles parties prenantes sont susceptibles de retirer un avantage de décisions stratégiques fondées sur la préservation de la richesse socio-émotionnelle ;
- Dans quelle condition l'accent mis sur la richesse socio-émotionnelle est bénéfique ou préjudiciable à la performance de l'entreprise.

Outre le rôle disciplinaire et cognitif de l'audit interne qui s'inscrit dans une approche disciplinaire et cognitive de la gouvernance, il peut ainsi être considéré comme mécanisme de débiaisage des décisions managériales qui s'inscrit dans une approche comportementale de la gouvernance. Le système de gouvernance selon l'approche comportementale est constitué d'ensemble des mécanismes permettant de débiaiser les décisions managériales ou de corriger les conséquences des biais³⁷³.

Dans le même ordre d'idées, Charreaux résume deux critères relatifs au contexte décisionnel pour classer les biais comportementaux à savoir : cognitif/émotionnel et individuel/collectif³⁷⁴. Le premier distingue les biais de nature cognitive (erreurs de compréhension pouvant être commises par les dirigeants) et ceux de nature émotionnelle (erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions). Le deuxième critère distingue les biais individuels attachés aux décisions prises individuellement et de façon isolée et les biais collectifs qui surviennent lorsque la décision est prise dans un contexte collectif. Ces deux critères permettent d'identifier quatre types de biais (cf. tableau 2.4).

³⁷¹ COSO, *op-cit*, 2017, p 6

³⁷² BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 270

³⁷³ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2011, p 21

³⁷⁴ CHARREAUX Gérard, *Pour une gouvernance d'entreprise « comportementale » Une réflexion exploratoire*, Revue française de gestion, vol n°157, n°4, 2005, pp 217-219

Dans cette optique, l'arbitrage entre les considérations économiques et non économiques par l'audit interne contribue à débiaiser les décisions et corrige les pertes d'efficacité liées aux conséquences des biais comportementaux³⁷⁵. Ceux-ci, selon Charreaux (2011)³⁷⁶, peuvent troubler le bon fonctionnement des mécanismes de gouvernance, dans l'hypothèse où ils affectent les décisions des dirigeants, et pourraient être à l'origine de pertes de valeur plus importantes que celles liées à l'opportunisme. Ainsi, nous pouvons formuler l'hypothèses suivantes :

H2c : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme d'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle
H2d : Les entreprises familiales interprètent le rôle de l'audit interne comme mécanisme de débiaisage des décisions managériales

Cependant, un tel rôle pour l'audit interne nécessite un grand professionnalisme, une connaissance solide de l'entreprise familiale et de ses spécificités socio-émotionnelles ainsi qu'une autorité suffisante pour que ses recommandations soient prises en considération par les organes compétentes³⁷⁷. Peu importe le rôle que pourrait jouer l'audit interne dans l'entreprise familiale, il est intéressant de se demander s'il existe un optimum à atteindre au sein des entreprises familiales pour que l'audit interne puisse exercer son rôle avec efficacité et en toute indépendance.

3.3 LA QUALITE OPTIMALE DE L'AUDIT INTERNE A ATTEINDRE DANS L'ENTREPRISE FAMILIALE

L'audit interne est une fonction qui rentre en interaction avec de multiples processus destinés à améliorer la gouvernance des organisations. Dans son approche actuelle, la gouvernance d'entreprise repose en grande partie sur la résolution des conflits ou des problèmes d'asymétrie d'information. Où l'audit interne semble constituer un facteur clés de résolution de ces conflits. Dans cette optique, si la qualité de l'audit interne réside dans sa capacité à réduire les conflits pour une bonne gouvernance, alors il semblerait qu'il existe un optimum à atteindre au sein des entreprises familiales. Dans la présente section nous tontons de mettre en relief les conditions à remplir au sein des entreprises familiales pour que l'audit interne puisse exercer ses missions et son rôle en toute indépendance ; et ce, que ce soit en tant que mécanisme de réduction de l'asymétrie de l'information, en tant qu'outil d'apprentissage ou en tant que processus contribuant à une meilleure gouvernance.

³⁷⁵ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 270

³⁷⁶ CHARREAUX Gérard, *op-cit*, 2011, p 10

³⁷⁷ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 270

3.3.1 Conditions d'objectivité et d'indépendance

L'audit interne est une profession normée qui s'appuie à la fois sur un cadre de référence international apportant aux auditeurs internes les principes régissant la fonction, ainsi que des normes, de qualification et de fonctionnement, les guidant dans la gestion de leur activité. Selon la norme 1100- *Indépendance et objectivité*³⁷⁸, l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. L'indépendance est la capacité de l'audit interne à exercer, sans biais, ses responsabilités. L'objectivité est un état d'esprit non biaisé qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient confiants en la qualité de leurs travaux menés sans compromis. La revue de la littérature nous résume trois critères essentiels pouvant impacter l'objectivité et l'indépendance de l'audit interne. En effet, l'objectivité et l'indépendance de la fonction d'audit interne dépend en grande partie de la structure organisationnelle, de son rattachement et aussi de l'absence de conflits d'intérêts.

3.3.1.1 La structure organisationnelle

L'efficacité et l'indépendance de l'audit interne dépendent en grande partie de la structure organisationnelle de celui-ci³⁷⁹. Selon Barbier (1999)³⁸⁰, parler de l'indépendance de l'audit interne, c'est parler de son indépendance par rapport aux structures de management du groupe et donc de sa dépendance par rapport à la direction générale. Nous distinguons deux types de structures à savoir : structure organisationnelle moyenne et structure organisationnelle de grands groupes.

3.3.1.1.1 La structure organisationnelle moyenne

L'audit interne ne concerne pas seulement les grandes entreprises. De nos jours, les organisations de moyenne importance sont de plus en plus nombreuses, tant familiales et non familiales, et touchent tous les secteurs d'activité, marchand et non marchand : industrie et commerce, services, banques, assurances, secteur public, secteur associatif, hôpitaux, professions libérales, universités³⁸¹. Il s'agit en fait de la structure organisationnelle moyenne de l'audit interne qui est considérée comme un service de moyenne importance.

³⁷⁸ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 16

³⁷⁹ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 28

³⁸⁰ BARBIER Etienne, *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, Maxima, Paris, 1999, p 42

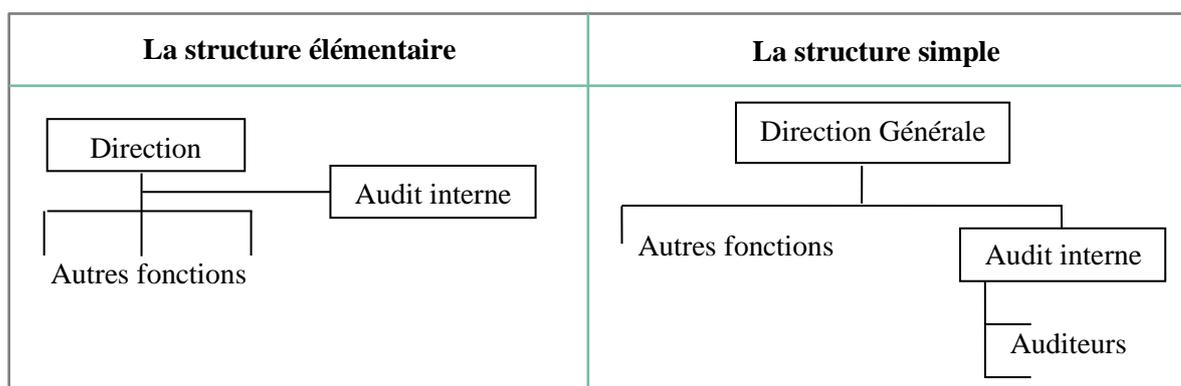
³⁸¹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 9

A titre d'illustration, on peut trouver des entreprises importantes qui ne sont dotées que de petits services d'audit interne. Dans ce type d'organisation moyenne de l'audit interne, deux structures pourront avoir lieu à savoir : structure élémentaire et structure simple.

La structure dite « *élémentaire* » est la structure dont la fonction est exercée par un seul auditeur. Dans ce cas de figure, l'importance de l'entreprise ne justifie pas toujours la mise en place d'un service³⁸². Néanmoins, il est souhaitable qu'il soit rattaché au plus haut niveau tel que l'illustre la figure 3.4.

La structure dite « *simple* » est une structure qui représente un petit service qui est constitué d'une seule équipe avec un responsable, globalement moins de dix personnes. Cette équipe se compose par des auditeurs pluridisciplinaires et habitués à travailler ensemble. Néanmoins, cette structure, tel qu'elle est affichée dans la figure 3.4, peut affecter l'indépendance de la fonction du fait qu'elle a le même positionnement hiérarchique comparativement aux autres fonctions de l'entreprise.

Figure 3. 4 : Structure organisationnelle moyenne



Source : Adapté de Renard J. (2013)

Il sied à noter que du fait que la structure élémentaire est exercée par une seule personne, elle présente certaines limites qui peuvent affecter l'efficacité du service. A titre indicatif, elle exige de l'auditeur d'être polyvalent. Néanmoins, cette polyvalence ne peut en aucun cas remplacer l'addition de compétences spécialisées qui forme une équipe d'audit. Ainsi, la solitude de l'auditeur interne est dommageable. En effet, chaque mission nouvelle, chaque découverte imprévue vont le contraindre à raisonner seul et à apprécier seul³⁸³.

³⁸² RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 359-360

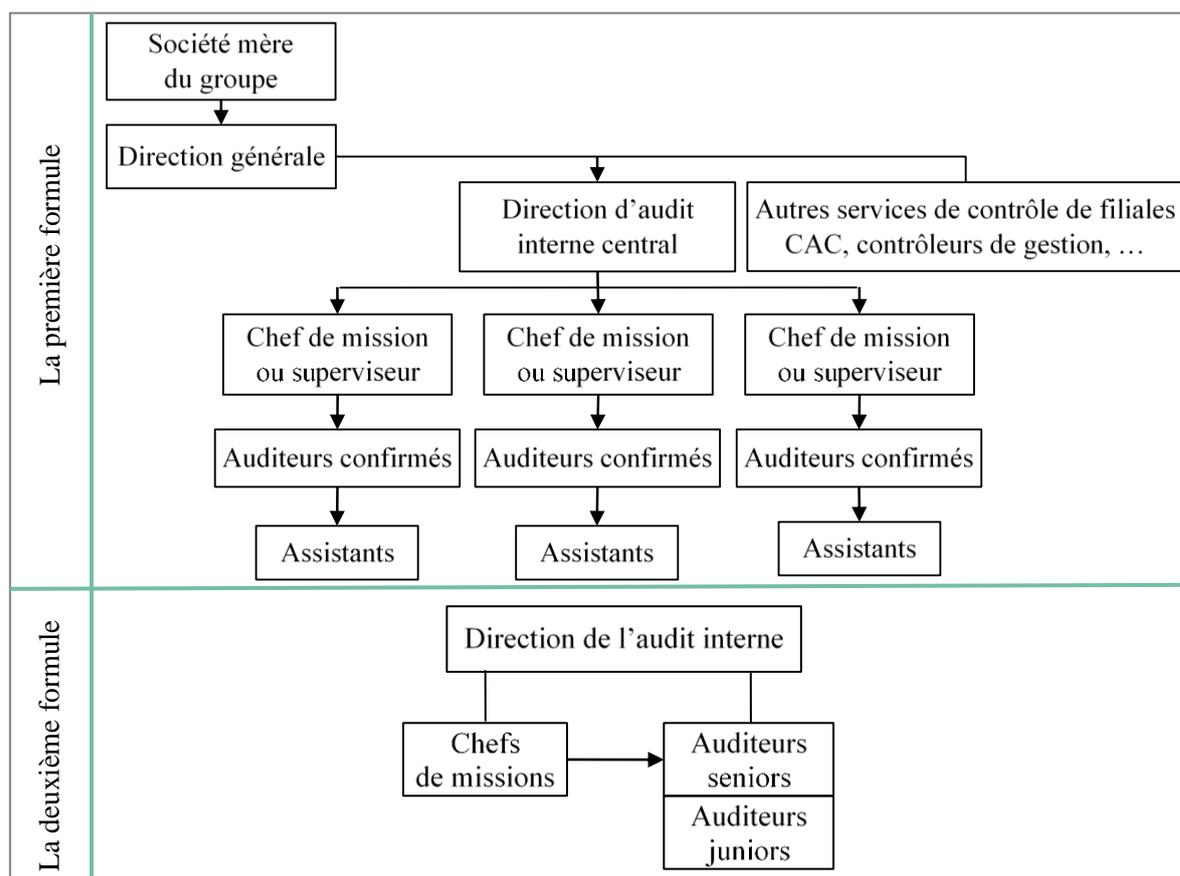
³⁸³ *Ibid*, pp 360-361

3.3.1.1.2 La structure organisationnelle de grands groupes

Dans une perspective de permettre à l'audit interne d'accomplir efficacement ses missions, l'entreprise, notamment les grands groupes, a le choix entre deux types d'organisation de la fonction (une organisation centralisée ou une organisation décentralisée) autant au plan national qu'au plan international. L'organisation centralisée consiste simplement à regrouper tous les auditeurs internes au sein d'une même équipe au siège social. En revanche, dans l'organisation décentralisée on constitue autant d'équipes d'audit interne que d'unités autonomes d'une certaine importance³⁸⁴.

En ce qui concerne **l'organisation centralisée**, l'activité d'audit interne peut être organisée suivant deux formules (figure 3.5) :

Figure 3. 5: Structure d'audit interne centralisée



Source : Etabli par nos soins à partir de la littérature³⁸⁵

³⁸⁴ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 352

³⁸⁵ E. W. MANDZILA Eustache (2007) ; RENARD Jacques (2013)

La première formule est L'organisation du service d'audit interne par métier ou par compétence. Elle consiste à constituer des équipes d'auditeurs internes par spécialité ou en fonction de leurs compétences techniques (auditeurs comptables, auditeurs informatiques, auditeurs qualité, etc.). Dans ce cas de figure, le service d'audit interne est constitué essentiellement d'un responsable, de plusieurs chefs de mission et d'auditeurs (assistants débutants et confirmés). La figure ci-dessus affiche que la direction d'audit interne est partagée en missions, avec un responsable à la tête de chaque mission qui est dénommé « chef de mission ». Ce dernier joue le rôle de superviseur et assure l'exécution pratique de la mission. Le directeur de l'audit est responsable de la conception du plan d'audit, du respect de sa mise en œuvre et du marketing du rapport final d'audit³⁸⁶.

La seconde formule correspond à une culture polyvalente de l'audit interne. Dans ce cas de figure, on ne trouve pas de missions prédéterminées et chaque chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs tels que la première formule. Dans cette organisation, les auditeurs, seniors et juniors sont regroupés dans un ensemble le plus souvent rattaché directement au responsable de l'audit interne. À l'occasion de chaque mission, on compose l'équipe en fonction des disponibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre. Selon J. Renard, cette structure permet un fonctionnement plus intégré de l'équipe d'audit interne et rend plus aisée la gestion interne du personnel du service. Néanmoins, elle ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne et elle rend plus difficile le dialogue avec les fonctions techniques et spécialisées³⁸⁷.

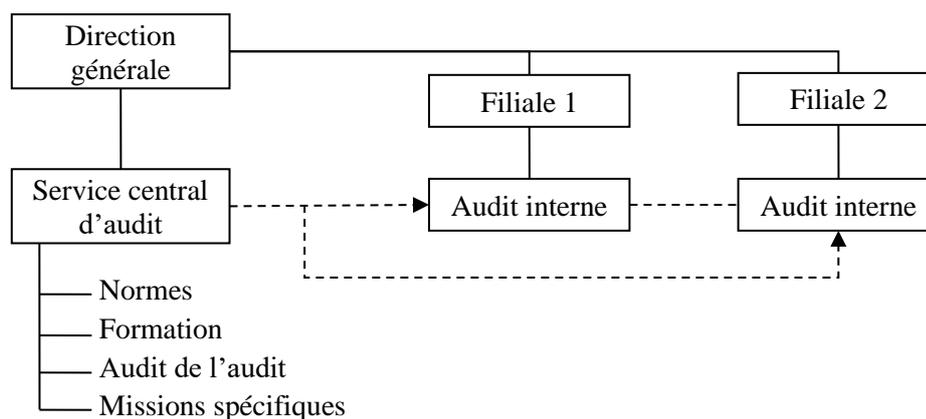
Quant à **l'organisation décentralisée de l'audit interne**, une grande entreprise peut en tirer avantage au cas où il existerait au siège social un service central et chacune de ses filiales d'une certaine importance dispose d'une équipe d'audit interne intégrée dans la structure de la filiale. Le même principe pour un grand groupe international s'il y a une équipe d'auditeurs au siège du groupe et des services d'audit interne dans chaque pays ; et ce, même si à l'intérieur de chaque pays la structure reste centralisée³⁸⁸. Il convient de souligner à cet effet que l'organisation décentralisée de l'audit interne ne signifie nullement qu'aucun service d'audit interne central n'existe. En fait, il s'agit de doter les filiales lorsque les conditions l'exigent³⁸⁹.

³⁸⁶ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, pp 29-30

³⁸⁷ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 356-357

³⁸⁸ *Ibid*, p 353

³⁸⁹ EBONDO WA MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 31

Figure 3. 6 : Structure d'audit interne décentralisée

Source : RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 358

Il convient de préciser, comme le montre la figure 3.6, que les missions du service d'audit interne des filiales se diffèrent à celles du service d'audit central. En effet, les pouvoirs et les responsabilités du service d'audit interne décentralisé sont définis par le service d'audit interne central. À titre indicatif, le service d'audit interne des filiales a pour objectif de réaliser des missions d'audits opérationnels (de régularité, de conformité, etc.) qui n'exigent pas l'intervention des auditeurs centraux³⁹⁰.

À l'instar des services d'audit interne des filiales, il est affecté au service central d'audit quatre (4) missions principales. À titre indicatif, il a pour mission de définir des normes, de définir de la politique et des moyens de la formation professionnelle, de faire l'audit de l'audit des services décentralisés, et enfin de réaliser des missions spécifiques demandées par la direction du groupe³⁹¹.

3.3.1.2 Le rattachement de l'audit interne

La question de l'indépendance de l'audit interne est intimement liée à son rattachement hiérarchique. À ce titre, le délégué général de l'IFACI Louis VAURS précise que l'audit interne doit « être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion, et la considération adéquate de ses recommandations » (Pierre SCHICK et al, 2010)³⁹². À cet égard, la revue de la littérature montre que le service d'audit interne peut être rattaché soit à la direction générale, soit au conseil d'administration ou au comité d'audit, ou enfin à une direction opérationnelle.

³⁹⁰ E. W. MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 31

³⁹¹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 357-359

³⁹² SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *op-cit*, 2010, p 45

Le rattachement du service d'audit interne à la direction générale présente un avantage résidant dans la très grande fluidité de l'information diffusée de l'audit interne vers la direction générale, et dans la réactivité dans les prises de décision. Selon Renard et Nussbaumer (2006)³⁹³, pour que le service d'audit interne puisse jouer son rôle, il faut qu'il soit au courant des perspectives stratégiques émanant de la direction générale ; et ce, d'autant plus que cette élaboration se fait avec son assistance et sa collaboration. Il convient de souligner par ailleurs qu'un tel rattachement dans le cadre des groupes internationaux peut, si le dirigeant est opportuniste, priver les membres du conseil d'administration d'informations sur la gestion des filiales³⁹⁴.

La seconde forme de rattachement place le service d'audit interne sous l'autorité d'une direction opérationnelle. Cette dernière est généralement la direction administrative et financière³⁹⁵. Certes, ce positionnement et le moins important, mais, il est encore pratiqué, en particulier, lorsque le champ d'application de l'audit interne restreint au domaine financier³⁹⁶. Néanmoins, ce rattachement de l'audit interne peut fortement nuire à son efficacité.

La dernière forme de rattachement de l'audit interne garant de son indépendance est celui au comité d'audit. Il s'agit bien entendu du double rattachement de l'audit interne. Selon Renard³⁹⁷, le rattachement de service d'audit interne au comité d'audit est très pratiqué dans les groupes Anglo-saxons en raison que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction.

Selon Thiery-Dubuisson (2011)³⁹⁸, le comité d'audit supervise à la fois les comptes, le contrôle externe, le contrôle interne et la gestion des risques, ainsi que le suivi des travaux des auditeurs internes. Il est composé essentiellement des membres qualifiés et indépendants (absence de rémunération au titre de consultant ou de conseil de la société et absence de lien avec la société ou l'une de ses filiales). À ce titre, le comité d'audit détient en quelque sorte une position identique à celle du conseil d'administration. Il convient de souligner à cet effet que le comité d'audit a pour missions d'assurer³⁹⁹ :

³⁹³ RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *op-cit*, 2011, p 156

³⁹⁴ E. W. MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 33

³⁹⁵ *Ibid*, p 34

³⁹⁶ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 351

³⁹⁷ *Ibid*, p 352

³⁹⁸ THIERY-DUBUISSON Stéphanie, *Chapitre 9 : Les spécificités de la qualité de l'audit interne au sein des grands groupes*, In : PIGE Benoît, *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, de Boeck, Bruxelles, 2011, pp : 131-132

³⁹⁹ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 271

- Le suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- Le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne, le cas échéant, et de la gestion des risques de l'entreprise ;
- Le suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- L'examen et le suivi de l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit ;
- La sélection préalable de tout contrôleur légal dont la désignation est proposée par l'organe d'administration ou de surveillance.

Tel qu'il est recommandé par les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, le double rattachement de l'audit interne permet de garantir l'indépendance de la fonction à l'égard de la direction générale et les différents départements de l'entreprise.

3.3.1.2.1 Le double rattachement de l'audit interne

L'audit interne peut avoir un double rattachement, un rattachement hiérarchique à la direction générale et un rattachement fonctionnel au comité d'audit, ou au conseil d'administration (ou de surveillance). En ce sens, l'interprétation de la norme d'audit interne *1100-Indépendance et Objectivité* préconise que l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la direction générale et au conseil afin d'atteindre le niveau d'indépendance nécessaire à l'exercice efficace de ses responsabilités. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement⁴⁰⁰. Il importe de noter que l'indépendance et l'objectivité sont deux notions distinctes, mais interdépendantes. Si l'indépendance est une caractéristique de la fonction d'audit interne, l'objectivité est une caractéristique de l'auditeur interne.

En termes d'organisation, la norme *1110* souligne que l'indépendance est effectivement atteinte lorsque le responsable de l'audit interne est fonctionnellement rattaché au conseil. Ceci implique, à titre indicatif, que le conseil⁴⁰¹ : approuve la charte d'audit interne ; approuve le plan d'audit interne ; approuve le budget et les ressources prévisionnels de l'audit interne ; reçoit du responsable de l'audit interne des informations sur la réalisation du plan d'audit et tout autre sujet afférent à l'audit interne ; approuve la nomination et la révocation du responsable de l'audit interne ; approuve la rémunération du responsable de l'audit interne ; demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.

⁴⁰⁰ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 16

⁴⁰¹ *Ibid*, p 17

En outre, dans le cadre d'une bonne gouvernance, le rattachement au conseil d'administration permet justement de réduire l'asymétrie d'information pouvant exister entre les dirigeants et le conseil d'administration⁴⁰². Ce double rattachement implique que le responsable de l'audit interne est fonctionnellement rattaché au conseil d'administration ou, le cas échéant, au comité d'audit et dépend administrativement ou hiérarchiquement du directeur général⁴⁰³. Il importe de noter que le comité d'audit est un mécanisme crucial pour accroître le statut organisationnel et l'indépendance de l'audit interne. Ainsi, la nature de l'interaction du comité d'audit avec l'audit interne peut considérablement influencer l'efficacité de l'audit interne⁴⁰⁴. Dans cette perspective, il est admis par les chercheurs que les relations entre comité d'audit et audit interne s'appuient notamment sur deux aspects : un rôle conjoint dans la fiabilisation du système de contrôle interne et l'apport du comité d'audit pour atténuer la dépendance hiérarchique des auditeurs internes vis-à-vis des dirigeants⁴⁰⁵.

Selon l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), un comité d'audit devrait être organisé sous la forme d'un comité permanent du conseil composé principalement d'administrateurs non dirigeants. Ceci dit, le comité d'audit est unique car il est composé d'administrateurs externes ou indépendants qui ne sont pas directement impliqués dans la gestion de l'entreprise⁴⁰⁶. C'est pourquoi l'audit interne doit rendre compte directement au comité d'audit, ce qui accroît son indépendance. Comme le suggèrent certains auteurs, un comité d'audit efficace, c'est-à-dire indépendant et expert en matière comptable et financière, est susceptible de renforcer le poids et l'efficacité de l'audit interne⁴⁰⁷.

Dans la même lignée, si le comité d'audit est en mesure de renforcer la position de l'audit interne au sein de l'organisation, l'audit interne constitue à son tour une ressource importante pour le comité d'audit en l'aidant à s'acquitter de ses responsabilités. En effet, l'audit interne est considéré comme un mécanisme qui permet de réduire les problèmes d'agence entre le comité d'audit et les responsables de l'exécutif⁴⁰⁸.

⁴⁰² E. W. MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2007, p 33

⁴⁰³ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 273

⁴⁰⁴ SCARBROUGH D. Paul, RAMA Dasaratha V. & RAGHUNANDAN K., *Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: A Canadian Evidence*, Accounting Horizons, Vol. 12, N° 1, 1998, p 53

⁴⁰⁵ BERTIN Elisabeth & GODOWSKI Christophe, « *Le processus global d'audit : source de développement d'une gouvernance cognitive ?* », Comptabilité Contrôle Audit, vol. 18, no. 3, 2012, p 150

⁴⁰⁶ BRAIOTTA JR. Louis et al, *The Audit Committee Handbook*, Wiley, New Jersey, Fifth Edition, 2010, p 47

⁴⁰⁷ BERTIN Elisabeth & GODOWSKI Christophe, *op-cit*, 2012, pp 150-151

⁴⁰⁸ OUSSII Ahmed Atef, TAKTAK BOULILA Neila, *L'impact des interactions formelles et informelles entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit sur la mise en œuvre des recommandations du rapport d'audit interne*, Accountability, Responsabilités et Comptabilités, May 2017, Poitiers, France, p 5

Dans le même ordre d'idées, lorsque les comités d'audit sont composés uniquement d'administrateurs indépendants, il existe une asymétrie d'information entre les administrateurs indépendants et la direction. Selon Raghunandan et al (2001), cette asymétrie d'information entre les comités d'audit et la direction est plus susceptible d'être réduite lorsqu'il existe une interaction de haute qualité entre les comités d'audit et l'audit interne⁴⁰⁹. Ceci dit, les comités d'audit ont besoin de ressources efficaces, y compris la disponibilité d'un service d'audit interne complet, pour fournir les informations nécessaires à l'accomplissement de leur mandat de gouvernance⁴¹⁰. Ce cercle vertueux comité d'audit-audit interne peut être schématisé ainsi :

Figure 3. 7 : Le cercle vertueux audit interne/comité d'audit



Source : BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 275

Comme l'affiche la figure 3.7, si le comité d'audit accroît l'indépendance et l'efficacité de l'audit interne, ce dernier à son tour contribue à l'apprentissage et à l'efficacité du comité d'audit.

Toutefois, le rattachement de l'audit interne directement au comité risque d'altérer les relations avec la direction générale. Du fait que l'auditeur interne devra à la fois⁴¹¹ : continuer à être l'interlocuteur de la direction, signalant forces et faiblesses, attirant l'attention sur les défaillances réelles ou potentielles, et ce sans avoir à minimiser leurs constats ; dans le même temps, être à la disposition du comité pour fournir tous renseignements et informations sans rétention ni déformation, bien entendu, dans un climat de transparence envers la direction générale. Ceci dit, il lui faudra démontrer une extrême rigueur dans son travail pour être apprécié des deux parties.

⁴⁰⁹ RAGHUNANDAN K., READ William J., & RAMA Dasaratha V., *Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing*, Accounting Horizons, 06, 2001, vol. 15, no. 2, p 106

⁴¹⁰ BISHOP William G. III et al, *The Year of the Audit Committee*, The Internal Auditor, 04, 2000, vol. 57, no. 2, p 50

⁴¹¹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 423-424

3.3.1.2.2 La problématique du double rattachement dans l'entreprise familiale

Eu égard aux caractéristiques des entreprises familiales, où la famille peut simultanément occuper des postes à la direction générale et au sein de son conseil d'administration, il importe de se demander si les conditions sont réunies afin qu'une interaction bénéfique audit interne/comité d'audit (ou conseil d'administration) puisse être instaurée. Il convient de rappeler que dans la section 2 de la loi Sarbanes-Oxley de 2002, le Congrès américain a réaffirmé la définition de l'AICPA du comité d'audit, en mentionnant que le terme comité d'audit désigne⁴¹² : un comité (ou un organisme équivalent) établi par et parmi le conseil d'administration de l'entreprise ; et, si un tel comité n'existe pas, l'ensemble du conseil d'administration de l'entreprise. Ceci dit, le conseil d'administration ou de surveillance est supposé remplir les fonctions du comité, en l'absence de celui-ci au sein de l'entreprise familiale, et interagir efficacement avec l'audit interne. Aussi, dans le contexte de l'entreprise familiale, il semble que l'indépendance du conseil d'administration conditionne celle du comité d'audit, laquelle conditionne celle de l'audit interne⁴¹³. Etant donné qu'un comité d'audit indépendant et efficace renforce le poids et l'efficacité de l'audit interne. Un conseil d'administration efficace au sein de l'entreprise familiale est également susceptible de contribuer davantage à l'indépendance de l'audit interne.

A la lumière de théorie de l'agence, Il a été affirmé que la volonté et la capacité d'un conseil à surveiller l'entreprise de manière appropriée sont liées à l'indépendance des membres du conseil. En effet, les administrateurs indépendants, qui ne sont pas des dirigeants ou des employés de la société et qui ne sont par ailleurs pas affiliés à la société, sont considérés comme le mécanisme crucial de gouvernance d'entreprise pour surveiller les dirigeants ou les actionnaires majoritaires familiaux⁴¹⁴. En outre, les administrateurs indépendants peuvent imposer des contraintes sur la famille en limitant sa participation au conseil d'administration ou à ses comités. Cependant, la latitude familiale peut influencer et limiter la représentation des administrateurs indépendants au conseil d'administration et au comité d'audit⁴¹⁵. Par ailleurs, dans une optique de l'intendance, la famille a tendance à choisir les membres du conseil d'administration pour leur expertise et leur expérience plutôt que pour leur indépendance⁴¹⁶.

⁴¹² BRAIOTTA JR. Louis et al, *op-cit*, 2010, p 47

⁴¹³ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 276

⁴¹⁴ DALTON Dan R. & DALTON Catherine M., *Integration of Micro and Macro Studies in Governance Research: CEO Duality, Board Composition, and Financial Performance*. Journal of Management, 37(2), 2010, p 406

⁴¹⁵ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 276

⁴¹⁶ *Ibid*, p 277

Ceci dit, dans la théorie de l'intendance, les administrateurs indépendants fournissent de précieux conseils à l'entreprise. En revanche, dans la théorie de l'agence, ils jouent le rôle de contrôleurs indépendants.

Pour les travaux qui concernent les comités d'audit au sein des entreprises familiales, Chau & Leung (2006)⁴¹⁷, ont examiné l'influence de la composition du conseil d'administration et de la propriété familiale sur la création de comités d'audit. Ils ont conclu qu'à un degré moyen d'actionnariat familial, l'effet de convergence d'intérêts domine et l'existence de comité d'audit diminue. Par contre, c'est l'effet d'enracinement qui est dominant dans un degré élevé d'actionnariat familial et, par conséquent, l'existence d'un comité d'audit augmente. Leurs résultats soutiennent l'hypothèse que la relation entre l'existence d'un comité d'audit et l'actionnariat familial dépend du pourcentage de participation de la famille.

Dans la même lignée, Jaggi & Leung (2007)⁴¹⁸, dans leur étude portant l'impact de la dominance familiale sur le suivi de la gestion des résultats par les comités d'audit, ont montré sur un échantillon de 523 observations que lorsque les membres de la famille siègent au conseil d'administration de l'entreprise, l'efficacité des comités d'audit, en matière de gestion des résultats, diminue. De plus, leurs résultats montrent que l'efficacité du contrôle des comités d'audit est particulièrement évidente lorsque les membres de la famille dominante ne sont pas présents dans les conseils d'administration. Ceci dit, la nomination des membres de la famille au conseil d'administration réduit l'indépendance du conseil d'administration et donc l'efficacité du contrôle des comités d'audit. Ainsi, leur mise en place a peu d'effet sur l'atténuation du conflit majorité-minorité et, par voie de conséquence, sur l'indépendance de l'audit interne.

In fine, pour que l'audit interne puisse exercer son rôle avec efficacité au sein des entreprises familiales, une présence modérée de la famille au sein du comité d'audit et du conseil d'administration ou de surveillance s'impose avec la présence des membres indépendants expérimentés ou formés aux spécificités de l'entreprise familiale. En l'absence du comité, le conseil d'administration ou de surveillance doit remplir les fonctions de celui-ci⁴¹⁹.

⁴¹⁷ CHAU Gerald, & LEUNG Patrick, *The impact of board composition and family ownership on audit committee formation: Evidence from Hong Kong*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15(1), 2006, pp 13-14

⁴¹⁸ JAGGI Bikki & LEUNG Sidney, *Impact of family dominance on monitoring of earnings management by audit committees: Evidence from Hong Kong*. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 16(1), 2007, pp 48-49

⁴¹⁹ BERTIN Elisabeth, *op-cit*, 2014, p 279

3.3.1.3 L'absence de conflits d'intérêts

Selon les normes de qualification (Norme 1100), l'objectivité est un état d'esprit non biaisé et elle peut être considérée comme l'absence de préjugés. Elle suppose le recours à des faits, sans déformation induite par les sentiments ou les préjugés personnels. Les atteintes à l'objectivité peuvent être appréhendées au niveau de l'auditeur interne, la conduite de la mission ou encore son positionnement dans l'organisation. La Norme 1120 portant sur l'objectivité individuelle ajoute que les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et non biaisée, et éviter tout conflit d'intérêts⁴²⁰.

A ce titre, des conflits d'intérêts peuvent entraver l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne. Par conflit d'intérêt, on entend : *« une situation dans laquelle un auditeur interne, qui jouit d'une position de confiance, a un intérêt personnel ou professionnel en contradiction avec ses devoirs et responsabilités. De tels intérêts peuvent empêcher l'auditeur d'exercer ses responsabilités de façon impartiale. Un conflit d'intérêts peut exister même si aucun acte contraire à l'éthique ou malhonnête n'a été commis. Un conflit d'intérêts peut créer une situation susceptible d'entamer la confiance en l'auditeur interne, la fonction d'audit interne et la profession. Un conflit d'intérêts peut compromettre la capacité d'une personne à conduire ses activités et exercer ses responsabilités de manière objective. »* (Interprétation de la Norme 1120 – Objectivité individuelle)⁴²¹

Les conflits d'intérêts potentiels résultent souvent d'un concours de circonstances. A titre indicatif⁴²² :

- On demande au manager d'un service de l'entreprise de devenir responsable de l'audit interne ;
- Un collaborateur intègre le service d'audit interne après avoir travaillé dans un autre service de l'organisation ;
- On demande à un auditeur interne spécialisé en comptabilité d'accepter temporairement un poste dans un service comptable ;
- On demande à un auditeur interne de concevoir des règles et des procédures de contrôle dans un service de l'organisation qui ne dispose pas de l'expertise requise pour combler les déficiences de contrôle existantes ;

⁴²⁰ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, pp 16-18

⁴²¹ *Ibid*, p 18

⁴²² REDING Kurt F. et *al*, *op-cit*, 2015, p 2/19

- On demande à un auditeur interne ayant une expérience de gestion d'occuper un poste opérationnel vacant le temps que l'organisation trouve un remplaçant convenable ;
- Le responsable de l'audit interne gère, outre l'audit interne, des fonctions telles que la gestion des risques, la sécurité ou la conformité.

En outre, l'indépendance et l'objectivité peuvent également être malmenées par des relations personnelles ou des incitations. En effet, les relations personnelles peuvent être source de conflits d'intérêts lorsque les auditeurs internes réalisent des missions dans des services au sein desquels des familles ou des amis proches travaillent. Compte tenu de ces liens sociaux, les auditeurs internes peuvent être tentés d'atténuer des conclusions négatives ou de négliger certains problèmes. Les incitations quant à elles font référence à des situations dans lesquelles l'auditeur interne a un intérêt économique aux résultats de son travail, susceptible de biaiser son jugement. Citons à titre d'illustration⁴²³ :

- Le management de l'audité promet à l'auditeur interne de lui offrir un poste ou d'appuyer sa promotion si la mission se passe bien et si aucun problème n'est décelé ;
- Un manager ou un collaborateur offre un cadeau ou rend un service à un auditeur interne, faisant ainsi pression sur ce dernier pour qu'il lui rende la pareille ;
- La structure de rémunération au sein de l'audit interne accorde des primes en fonction du nombre d'observations que les auditeurs internes intègrent dans leurs rapports.

Outre les conflits d'intérêts personnels, parmi les atteintes à l'indépendance et l'objectivité figurent les limitations de périmètre, les restrictions d'accès aux données, aux personnes et aux biens, ainsi que les limitations de ressources notamment au niveau du budget. La Norme 1130⁴²⁴ souligne que, dans ces cas-là, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

Selon Renard J. (2003)⁴²⁵, le terme « *objective* », tel qu'il est souligné dans la définition de l'audit interne que celui-ci est une activité objective, réside dans le fait de recommander aux auditeurs de n'appuyer leur raisonnement et leurs recommandations que sur des éléments constatés et prouvés. Il ajoute que l'auditeur interne, de façon réaliste et concrète, doit s'efforcer de tendre vers l'objectivité.

⁴²³ REDING Kurt F. et al, *op-cit*, 2015, pp 2/19-20

⁴²⁴ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, pp 18-19

⁴²⁵ RENARD Jacques, *Audit interne : ce qui fait débat*, Maxima, Paris, 2003, p 64

Au regard des conditions d'objectivité et d'indépendance de l'audit interne comme qualité à atteindre au sein des entreprises familiales, l'audit interne pourrait jouer son rôle efficacement dans la gouvernance de l'entreprise familiale. C'est dans cette optique que nous formulons les hypothèses suivantes :

H3a : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise familiale est positivement associée à l'indépendance de l'audit interne
H3b : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise familiale est positivement associée à l'objectivité des auditeurs internes

Par ailleurs, les auditeurs internes qui ne disposent pas des connaissances, du savoir-faire nécessaires et autres compétences requis à la réalisation de leurs missions d'assurance et de conseil ne seront pas d'une grande utilité. C'est dans cette perspective que nous abordons en ce qui suit la compétence et la conscience professionnelle des auditeurs internes comme critère d'un audit interne de qualité.

3.3.2 Conditions de compétence et conscience professionnelle

La deuxième condition faisant l'objet d'appréciation de l'audit interne est celle de la compétence des auditeurs internes. La compétence et la conscience professionnelle des auditeurs sont des éléments primordiaux étayant l'efficacité de la fonction. En effet, la Norme 1200 – *Compétence et conscience professionnelle*⁴²⁶ préconise que les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. Nous allons, à présent, déterminer les critères de compétence d'une part de point de vue du comité d'audit et, d'autre part, selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

3.3.2.1 Selon les normes de qualification

Pour que l'auditeur interne puisse exercer son activité d'assurance ou de conseil, il doit maîtriser un ensemble de techniques. Il doit maîtriser à la fois les techniques de base des contrôles physique, technologique, informationnels, administratif ou comptable, associées aux pratiques de gouvernance et aux normes professionnelles et les méthodes de contrôle. À titre d'exemple, approche méthodologique des processus de sélection et extraction de données applicables au système d'information disponible ; état de rapprochement entre deux sources distinctes et les inventaires physiques de toutes natures⁴²⁷. Ainsi que, au contexte des entreprises familiales, les spécificités de celles-ci par rapport aux entreprises non familiales.

⁴²⁶ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 19

⁴²⁷ BECOUR Jean-Charles & BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, pp 407-408

L’IIA, à travers les normes internationales pour la pratique professionnelle de l’audit interne (Norme 1210)⁴²⁸, impose aux auditeurs internes ainsi qu’à l’équipe d’audit interne de posséder, individuellement ou collectivement, les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l’exercice de leurs responsabilités et de faire preuve de conscience professionnelle. Il importe de noter que les normes ne définissent pas un ensemble précis de connaissances, de savoir-faire ou autres compétences obligatoires, Néanmoins, nous tentons de déterminer deux critères de compétences dans le cadre des normes de qualification : compétence des auditeurs-personne physique et compétence technologique.

Pour ce qui est de la compétence des auditeurs-personne physique, elle fait référence aux connaissances, aux savoir-faire et autres aptitudes dont les auditeurs internes doivent disposer pour pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. Ces connaissances sont généralement sanctionnées par des diplômes dans la matière. Ou démontrées par des certifications telles que le *CIA – Certified Internal Auditor*. En outre, les normes de qualification imposent comme compétence spécifique une connaissance des risques de fraude. En effet, la norme relative à l’assurance 1210.A2 souligne que : « *Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l’organisation. Toutefois, ils ne sont pas censés posséder l’expertise d’une personne dont la responsabilité première est la détection et l’investigation des fraudes.* » (IIA, 2017)⁴²⁹

Il sied de souligner que Jacques Renard (2013)⁴³⁰ définit la fraude comme : « *tous les irrégularités et actes illégaux commis avec l’intention de tromper.* » À titre d’exemple, comptabilisation frauduleuse, pots-de-vin, ristournes clandestines, fraudes fiscales, etc. L’auditeur interne à cet effet a pour but d’évaluer les risques de fraude. Une fois les risques sont identifiés cinq actions spécifiques sont préconisées à cet égard⁴³¹: (1) informer les autorités compétentes d’un risque de fraude important ou d’une mauvaise couverture de ce risque ; (2) informer également les responsables opérationnels sur les cas de fraudes constatées afin que chacun puisse en tirer un enseignement, et pas seulement les audités ; (3) réaliser des investigations complémentaires pour asseoir son constat ; (4) collaborer avec les spécialistes ; (5) s’assurer que toutes les bonnes mesures de contrôle interne ont été prises pour éviter le retour de tels incidents.

⁴²⁸ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 20

⁴²⁹ *Ibid*, p 20

⁴³⁰ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 106

⁴³¹ *Ibid*, pp 106-109

Pour ce qui est de la compétence technologique, les normes de qualifications stipulent que : « *Les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes des principaux risques et contrôles relatifs aux systèmes d'information, et des techniques d'audit informatisées susceptibles d'être mises en œuvre dans le cadre des travaux qui leur sont confiés. Toutefois, tous les auditeurs internes, ne sont pas censés posséder l'expertise d'un auditeur dont la responsabilité première est l'audit informatique.* » (Norme 1210.A3)⁴³²

En outre, les systèmes d'informations font évoluer la façon dont les entreprises conduisent leurs opérations et prennent leurs décisions, ces changements sont susceptibles d'engendrer des risques et, contraindre les entreprises à revoir leurs processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance⁴³³. Compte tenu de ces raisons, les auditeurs internes sont contraints d'améliorer leur connaissance et leur maîtrise de la nouvelle technologie ainsi d'adapter leur façon de réaliser leur mission.

En effet, le développement des technologies de l'information et de la communication a rendu nécessaire l'utilisation d'outils informatiques, par les auditeurs internes, non seulement pour tester les systèmes informatiques des organes audités, mais aussi dans l'accomplissement de leurs missions. Cette compétence technologique requiert donc, d'une part, la maîtrise d'outils informatique notamment avec le développement des progiciels de gestion intégrée et, d'autre part, la maîtrise de compétences humaines dans le domaine ou le sujet audité⁴³⁴.

La conscience professionnelle, quant à elle, n'implique pas l'infailibilité. Néanmoins, la Norme 1220.A1 prescrit aux auditeurs internes de faire preuve de conscience professionnelle dans leur mission d'assurance en prenant en considération les éléments suivants⁴³⁵ : l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission; la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures relatives aux missions d'assurance; l'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle; la probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformités ; le coût de l'assurance fournie par rapport aux avantages escomptés. Ainsi, d'envisager l'utilisation de techniques d'audit informatisées et d'analyse des données (application de la Norme 1220.A2).

⁴³² IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 20

⁴³³ REDING Kurt F. et al, *op-cit*, 2015, p 7/25

⁴³⁴ PIGE Benoît, *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, de Boeck, Bruxelles, 2011, p 12

⁴³⁵ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 21

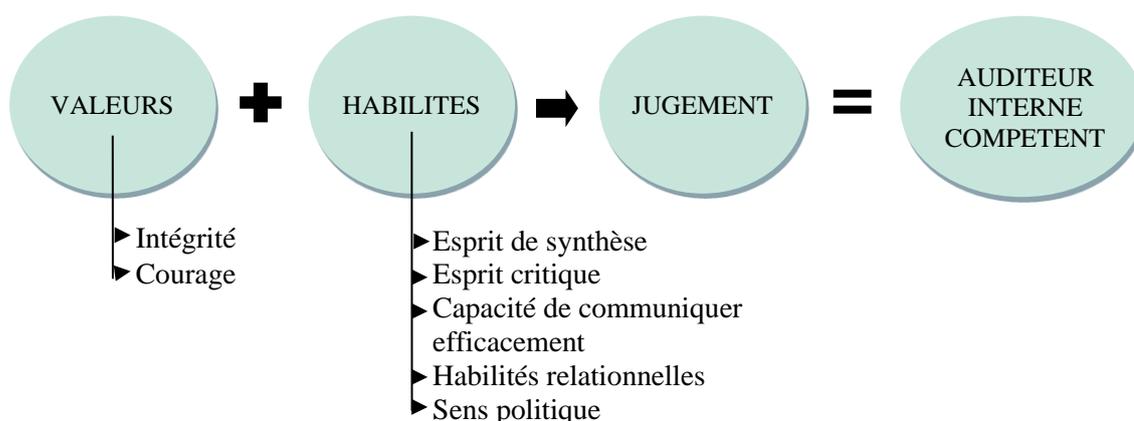
La conscience professionnelle ne concerne pas seulement les missions d'assurance mais aussi les missions de conseil. En effet, l'auditeur interne dans sa mission de conseil doit prendre en considération quelques aspects précisés dans la Norme 1220.C1 à savoir ⁴³⁶: les besoins et attentes des clients, y compris à propos de la nature de la mission, du calendrier et de la communication des résultats ; la complexité de la mission et l'étendue des travaux nécessaires pour atteindre les objectifs fixés ; son coût par rapport aux avantages escomptés.

Somme toute, pour que l'auditeur interne accomplisse convenablement son rôle au sein des entreprises familiales, il doit à la fois faire preuve de conscience professionnelle et posséder des connaissances techniques et savoir-faire et autres compétences nécessaires pour détecter les anomalies et contribuer davantage à l'essor de l'organisation. De plus, il doit mettre à jour en permanence ses connaissances afin d'améliorer ces compétences, que ce soit par une formation professionnelle continue (application de la Norme 1230) ou par une auto-formation.

3.3.2.2 Selon l'opinion des membres du comité d'audit

Compte tenu de l'interaction audit interne/comité d'audit et que l'un contribue réciproquement à l'efficacité de l'autre. Nous nous intéressons à l'opinion du comité d'audit en faisant référence à l'étude de Mélanie Roussy (2012)⁴³⁷, qui examine les critères préconisés par les membres du comité d'audit pour apprécier la compétence des auditeurs internes ; et ce, à travers des entrevues individuelles semi-dirigées. Deux critères essentiels ont été identifiés à cet effet. Ces critères sont exprimés en termes d'habilités et de valeurs recherchées.

Figure 3. 8 : Les critères de compétence de l'auditeur interne



Source : ROUSSY Mélanie, *op-cit*, 2012, p 43

⁴³⁶ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, pp 21-22

⁴³⁷ ROUSSY Mélanie, « Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit. », *Télescope : Revue D'analyse Comparée En Administration Publique*, 18(3), 2012, pp 33-51

Il importe de noter que l'impératif de compétence s'applique à l'ensemble de la fonction d'audit interne aussi bien qu'à chaque auditeur interne. Étant donné que la présence de l'ensemble des habilités et des valeurs est relativement rare chez un même auditeur interne, les membres des comités d'audit ont tendance à apprécier la compétence d'une équipe d'auditeurs internes.

Par ailleurs, ces deux critères (valeurs et habilités personnelles) ont été identifiés sur la base d'une étude qualitative (quatorze répondants sur vingt et un potentiel), avec un guide d'entretien dont les résultants ont révélé que les membres des comités d'audit accordent de l'importance aux valeurs et aux habilités personnelles des auditeurs internes lorsqu'ils apprécient leur compétence.

Quant au critère des valeurs, les deux valeurs morales qui se démarquent sont l'intégrité et le courage. En effet, les auditeurs internes doivent posséder ces deux valeurs afin de pouvoir discuter des enjeux à la fois stratégiques et sensibles. À ce titre, il est jugé important que les membres du comité d'audit ou la direction générale sentent que l'auditeur interne est courageux et intègre pour établir une confiance à l'égard du travail réalisé par la fonction d'audit interne et le contenu des différents rapports d'audit⁴³⁸.

Louis VAURS (ancien président de l'IFACI) part du même principe en soulignant que « *les auditeurs internes devront faire preuve, à côté de compétences techniques affirmées, de talent, mais surtout de courage, pour dire ce qui doit être dit, écrire ce qui doit être écrit, dans les formes, certes, qui conviennent, mais sans rien cacher de la réalité observée.* » (Renard J., 2013)⁴³⁹, se faisant, le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des organisations peut être renforcé.

En ce qui concerne les habilités personnelles, qui sont jugées essentielles pour un auditeur interne, les membres des comités d'audit énoncent les habilités suivantes : l'esprit de synthèse, l'esprit critique, la capacité de communiquer efficacement tant à l'écrit qu'à l'oral, de même que les habiletés relationnelles et le sens politique. Ces habilités peuvent être résumées en trois catégories telles que l'illustre le tableau ci-après.

⁴³⁸ ROUSSY Mélanie, *op-cit*, 2012, p 45

⁴³⁹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, p 4

Tableau 3. 2 : Les habilités personnelles des auditeurs internes

Les habilités personnelles	Description
L'Esprit de synthèse + Capacité de communiquer efficacement	Les auditeurs internes, dans leurs rapports, doivent aller droit au but afin que toutes les parties concernées (les audités, la direction générale, le comité d'audit) puissent rapidement saisir les aboutissants des problématiques ciblées.
Esprit critique + Sens politique	L'auditeur interne doit être capable de saisir presque instinctivement les enjeux liés à une problématique particulière, les intérêts des parties en cause et les conséquences d'une action ou de l'inaction organisationnelle. Pour y parvenir, l'auditeur interne doit y avoir un esprit critique pour qu'il puisse porter son jugement.
Habilités relationnelles	Il faut que les auditeurs internes en général et le responsable d'audit interne en particulier entretiennent de bonnes relations à la fois avec la direction générale et les gestionnaires audités. Bien entendu, tout en préservant la balance entre proximité et distance aux audités pour que la fonction puisse jouer son rôle convenablement. Ceci dit, que les auditeurs internes doivent posséder de solides habilités communicationnelles et relationnelles.

Source : Etabli par nos soins à partir de la littérature⁴⁴⁰

Du côté de la recherche, plusieurs études antérieures de partout dans le monde suggèrent que la compétence des auditeurs internes est un déterminant essentiel de l'efficacité de l'audit interne. Citons à titre indicatif, sans prétendre à l'exhaustivité : Clark et *al* (1980), en évaluant la fonction audit interne sous la norme SAS n°9, ont remarqué que la connaissance des processus d'affaires de l'organisation était la principale compétence des auditeurs internes. Selon Brown & Karan (1986), la satisfaction des auditeurs externes au regard des travaux d'audit interne est un critère de compétence⁴⁴¹. Messier & Schneider (1988)⁴⁴² trouvent que l'expérience de l'auditeur interne est la plus significative des attributs liés à la compétence. En outre, dans le contexte saoudien, Al-Twaijry et *al* (2003)⁴⁴³ constatent que l'éducation, la formation, l'expérience et les qualifications professionnelles des auditeurs internes influencent positivement l'efficacité de l'audit interne.

⁴⁴⁰ ROUSSY Mélanie, *op-cit*, 2012, pp 44-45

⁴⁴¹ *Ibid*, p 38

⁴⁴² MESSIER William F. & SCHNEIDER Arnold, *A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function*. Contemporary Accounting Research, 4(2), 1988, p 348

⁴⁴³ AL-TWAIJRY Abdulrahman A.M., BRIERLEY John A., & GWILLIAM David R., *The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective*. Critical Perspectives on Accounting, 14(5), 2003, p 514

En revanche, Dans le contexte tunisien, Dellai & Omri (2016)⁴⁴⁴ ont prédit une relation positive entre l'efficacité de l'audit interne et la compétence des auditeurs internes. Mais les résultats ont montré une relation non significative entre les deux variables qui l'ont justifiée par le faible pourcentage d'auditeurs internes certifiés CIA dans les organisations tunisiennes comparativement aux organisations européennes et américaines. A la lumière de ce qui précède, nous pouvons formuler l'hypothèse suivante :

H3c : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise familiale est positivement associée à la compétence des auditeurs internes

La bonne efficacité du service d'audit interne requiert d'autres conditions et comporte quelques défis. En ce qui suit, nous abordons le troisième critère d'un audit interne efficace au service de la gouvernance des entreprises familiales.

3.3.3 Conditions de performance du service d'audit interne

Les critères d'évaluation de la performance du service d'audit interne peuvent être regroupés en deux catégories à savoir : critères qualitatifs et critères quantitatifs.

3.3.3.1 Les critères qualitatifs

Sans prétendre à l'exhaustivité, nous dressons deux typologies de critères qualitatifs, d'une part, selon chacune des parties concernées par les travaux d'audit interne et, d'autre part, ceux qui traduisent la performance du service d'audit interne dans sa globalité. Pour les parties concernées par les travaux d'audit, nous citons notamment le commanditaire, le responsable d'audit, les auditeurs et les audités. A titre indicatif⁴⁴⁵ : les critères de performance de l'audit interne pour le commanditaire sont, entre autres, un rapport clair, exploitable et délivré rapidement ; le respect du planning ; l'absence de conflits inutiles avec les audités ; un plan d'action réaliste et un suivi clair de la mise en œuvre des recommandations. Pour le responsable d'audit interne c'est le respect du programme ; l'absence d'incidents dans un délai rapproché (un an) dans le périmètre d'une entité auditée pour des défauts de procédure et/ou de contrôle interne qui auraient dû être détectés ; la connaissance et la compréhension du référentiel à auditer (normes, bonnes pratiques, expression du besoin du commanditaire...) ainsi que la demande de participation de l'audit aux divers travaux.

⁴⁴⁴ DELLAI Hella & OMRI Mohamed Ali Brahim, *Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations*, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.7, No.16, 2016, p 217

⁴⁴⁵ KHELASSI Réda, *op-cit*, 2010, pp 52-53

Pour les auditeurs, les critères d'efficacité peuvent être : la prise en compte des recommandations ; le poids du responsable de l'audit ; une meilleure connaissance autant de spécificité de l'entreprise et des métiers que les contraintes et problématiques ; la facilité d'évolution de carrière ; la prise de notes rapide, synthétique, efficace et facilité de relecture. Par contre, pour les audités se résument dans le respect des délais (le déroulement de la mission et l'édition du rapport) ; la compréhension du métier ; le caractère réaliste des recommandations ; la fidélité du rapport aux échanges qui se sont déroulés en cours de mission etc.⁴⁴⁶

La deuxième typologie de critères qualitatifs traduit l'efficacité du service d'audit interne par quatre éléments essentiels. Ces éléments qui prennent en compte la dimension sociale de l'audit peuvent être résumés, sans prétendre à l'exhaustivité, dans la formation professionnelle des auditeurs, la pertinence des recommandations et leur opérationnalité, le turn-over des auditeurs internes et le professionnalisme des auditeurs internes.

Le critère de *la formation professionnelle des auditeurs internes* s'inscrit dans le cadre des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. En effet, la Norme 1230 relative à la formation professionnelle continue préconise que les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, leurs savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue⁴⁴⁷. À ce titre, le niveau de qualification des auditeurs internes peut être apprécié par l'estimation du nombre d'auditeurs ayant bénéficié d'un programme de formation aux différentes techniques spécifiques de l'entreprise, aux outils et aux méthodes de travail et de communication⁴⁴⁸.

Le critère de *la pertinence des recommandations et leur opérationnalité* traduit le degré de mise en œuvre avec succès des recommandations sans nécessiter des bouleversements au niveau des structures. Bien entendu, en identifiant les recommandations acceptées et appliquées pour des raisons pratiques ou d'opportunité⁴⁴⁹. Le critère de *turn-over des auditeurs internes* permet d'apprécier le degré de satisfaction ou de motivation des auditeurs, ce qui peut avoir une influence sur la qualité des travaux réalisés. Surtout, en le comparant avec le turn-over⁴⁵⁰ des périodes antérieures.

⁴⁴⁶ KHELASSI Réda, *op-cit*, 2010, p 53

⁴⁴⁷ IFACI et IIA, *op-cit*, 2017, p 22

⁴⁴⁸ E. W. MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2004, p 175

⁴⁴⁹ *Ibid*, p 175

⁴⁵⁰ Le turn-over est un rapport entre deux variables la première représente les employés qui ont quitté l'organisation dans une période donnée, et la deuxième représente le nombre moyen d'employés dans cette organisation au cours de la même période de temps.

Pour ce qui est du *professionnalisme des auditeurs internes*, qui est, selon Renard (2013)⁴⁵¹, un élément primordial quant à la recherche d'efficacité de la fonction. Un bon auditeur « professionnel » est celui qui fait des observations pertinentes, des recommandations constructives et précises et qui applique les normes professionnelles de façon rigoureuse. Le professionnalisme de l'auditeur peut être apprécié à partir de⁴⁵²: la connaissance suffisante du travail et des procédures du service ; la qualification technique ; la disponibilité de l'équipe d'audit à donner des avis et à apporter son aide au personnel du service ; l'intérêt et l'enthousiasme manifestés pour le travail, la perturbation causée au fonctionnement du service ; la communication des résultats oralement et par écrit.

3.3.3.2 Les critères quantitatifs

Les critères quantitatifs de performance de la fonction audit interne portent, entre autres, sur l'importance du budget du service, sur l'activité de l'audit et sur la qualité des travaux d'audit. Selon Becour & Bouquin (2008)⁴⁵³, le budget d'audit représente le coût supporté pour obtenir une assurance sur le fonctionnement de l'entreprise. A ce titre, si le budget de l'audit est de 0,2 du chiffre d'affaires de l'entreprise, les travaux d'audit (la durée des missions, l'étendue des interviews, des tests, les recommandations proposées, etc.) devront donner plus de garanties. En outre, les mêmes auteurs considèrent que le coût supporté pour la formation des auditeurs est en rapport direct avec les performances. Le rapport coût/performance de l'audit interne peut être apprécié à travers deux méthodes. La première méthode consiste à essayer d'évaluer la rentabilité des recommandations de l'audit (en calculant les économies qu'elles permettront de réaliser) en comparant celle-ci au budget de l'audit. C'est un rapport (économies réalisées/ coût de l'audit) qui doit être égal à trois. La deuxième méthode consiste à analyser mensuellement les temps passés par équipe d'auditeurs, par région ou pour le service entier et de le comparer aux temps prévus⁴⁵⁴.

Quant à l'activité et la qualité des travaux d'audit, les critères faisant l'objet d'appréciation sont à titre d'indication⁴⁵⁵:

- La couverture de l'audit en analysant les départements, les services, les fonctions, les activités ou les unités de l'entreprise qui été auditées ;

⁴⁵¹ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 403-404

⁴⁵² E. W. MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2004, p 175

⁴⁵³ BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *op-cit*, 2008, p 22

⁴⁵⁴ E. W. MANDZILA Eustache, *op-cit*, 2004, p 174

⁴⁵⁵ *Ibid*, 173

- L'analyse des recommandations faites et de la situation de leur mise en œuvre (le nombre de recommandations réalisées par rapport à celles acceptées, le nombre de recommandations contestées par les responsables des entités auditées ;
- Le respect du programme d'audit ;
- La périodicité des missions, c'est-à-dire l'intervalle entre deux missions ; et,
- Le type d'audit pratiqué (audit opérationnel, audit comptable et financier...)

La bonne efficacité du service d'audit interne requiert d'autres conditions dont la première condition est l'existence d'objectifs. Etant donné que l'efficacité traduit le degré de réalisation des objectifs. Il sied de souligner qu'en économie on trouve fréquemment une distinction entre deux termes efficacité et efficience, provenant du latin *efficere* qui signifie « réaliser-achevé », l'efficacité serait la capacité à obtenir un résultat donné, alors que l'efficience serait la capacité à obtenir un résultat au moindre coût⁴⁵⁶.

A cet égard, l'existence d'objectif est l'une des conditions d'efficacité. Or les objectifs de l'audit interne, selon Renard J.⁴⁵⁷, sont matérialisés dans le plan d'audit à partir duquel se déclinent toutes les autres conditions. Ces conditions peuvent être regroupées en deux critères à savoir l'intégration dans l'entreprise et l'organisation du service. Les conditions d'intégration du service d'audit interne se résument dans des conditions culturelles (une sensibilisation au contrôle interne ; une culture d'audit ; une bonne image de l'audit interne) et conditions matérielles (des objectifs précis ; une méthodologie rigoureuse ; un bon plan de communication ; un professionnalisme reconnu). Les conditions d'organisation du service ont été clairement précisées par les normes d'audit dans l'*IPPF*.

Par ailleurs, parmi les études qui ont inclus la variable performance du service d'audit interne comme critères de qualité de l'audit interne, on trouve, entre autres, celle de Al Matarneh (2011)⁴⁵⁸ dont les résultats ont montré qu'elle est un facteur déterminant de la qualité de l'audit interne. Ces résultats sont cohérents avec ceux de Deribe & Regasa (2014)⁴⁵⁹. Dans ce contexte, nous pouvons formuler la dernière hypothèse de recherche ainsi :

H3d : L'efficacité du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise familiale est positivement associée à la performance du service d'audit interne

⁴⁵⁶ PIGE Benoit, *op-cit*, 2008, p 10

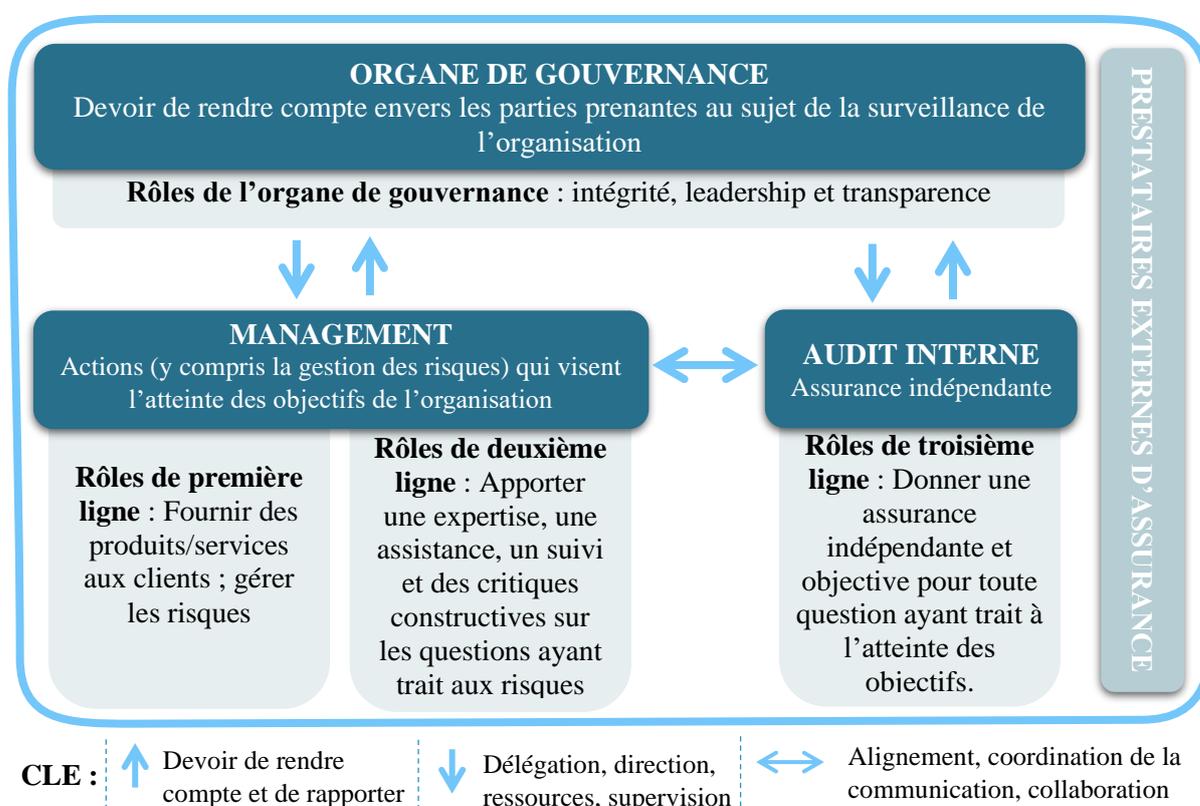
⁴⁵⁷ RENARD Jacques, *op-cit*, 2013, pp 402-405

⁴⁵⁸ AL MATARNEH Ghassan. F., *Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan*, International Research Journal of Finance and Economics, Issue 73, 2011, p 118

⁴⁵⁹ DERIBE W.J. & REGASA D. G., *Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks*, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.23, 2014, p 92

A tout prendre, les atouts de l'audit interne au service de la gouvernance des entreprises familiales sont multiples. Ainsi, sa contribution à la réduction des conflits pour une meilleure gouvernance ne dépend pas simplement de la qualité de l'audit interne ou de son indépendance, qui ne devrait pas être interprétée comme une forme d'isolement de la fonction. D'ailleurs, la communication, la coopération et la collaboration entre l'audit interne et les différents mécanismes de gouvernance sont essentielles. C'est dans cette perspective que l'IIA a lancé un nouveau modèle appelé « *Three Lines Model* » en juillet 2020, qui est une version révisée de l'ancien modèle, connu sous le nom '*Three Lines of Defense model*', en raison notamment de son incompatibilité avec la définition de l'audit interne figurant dans l'IPPF⁴⁶⁰.

Figure 3. 9 : Le modèle des Trois Lignes de l'IIA



Source: The Institute of Internal Auditors, *op-cit*, 2020, p 7

Le nouveau modèle définit plus clairement la gouvernance comme exigeant trois éléments essentiels, à savoir : la responsabilité de l'organe de gouvernance envers les stakeholders quant à la surveillance ; les actions nécessaires menées par le management pour réaliser les objectifs de l'organisation ; et l'assurance et les conseils d'une fonction audit interne indépendante visant à apporter clarté et confiance et à promouvoir et favoriser l'amélioration continue.

⁴⁶⁰ The Institute of Internal Auditors, « *Global perspectives and insights: The Three Lines Model – An Important Tool for the Success of Every Organization* », Issue 17, 2020, p 3

Tout au long de ce chapitre, nous avons postulé que l'audit interne dans les entreprises familiales présente des particularités par rapport aux entreprises non familiales. Sous ce rapport, nous avons tenté de montrer les enjeux de l'audit interne au service de la gouvernance spécifiques des entreprises familiales.

En premier lieu, nous avons donné un aperçu des facteurs affectant le recours à l'audit interne par les entreprises familiales. Nous avons distingué à cet effet entre les facteurs traditionnels et les facteurs spécifiques. Les facteurs traditionnels tels la taille de l'entreprise et le degré de décentralisation semblent être les principaux éléments déterminant le besoin de créer un service d'audit interne. Les facteurs spécifiques sont associés à la nature des entreprises familiales dont nous avons identifié deux caractéristiques, la présence des dirigeants non familiaux et la proportion des administrateurs non familiaux, donnant lieu à une demande de l'audit interne.

En deuxième lieu, nous nous sommes attachés à interpréter le rôle que peut jouer l'audit interne comme mécanisme de gouvernance de l'entreprise familiale. À la lumière des théories de la gouvernance, nous avons spéculé que l'audit interne dans les entreprises familiales peut à la fois jouer un rôle traditionnel, comme mécanisme disciplinaire ou producteur de connaissance, et un rôle spécifique comme mécanisme de débiaisage des décisions managériales. Selon Bertin E., la prévalence de l'un ou l'autre de ses rôles dépendra des caractéristiques de l'entreprise familiale.

En dernier lieu, il nous est apparu pertinent de nous demander s'il existe un optimum à atteindre au sein des entreprises familiales pour que l'audit interne puisse exercer ses missions d'assurance et de conseils efficacement et en toute indépendance. Nos développements laissent entendre que les conditions les plus opportunes d'un audit interne de qualité au sein des entreprises familiales sont l'objectivité et d'indépendance, la compétence et la conscience professionnelle, et l'efficacité du service.

Au terme de l'analyse, nous avons mis l'accent sur les interrelations et les interactions entre l'audit interne et les différents organes de la gouvernance. Ce faisant, nous proposons le modèle des trois lignes de l'IIA. Ce dernier, d'une part, offre une meilleure compréhension des différents rôles nécessaires à une gouvernance efficace et de leurs interactions mutuelles et, d'autre part, s'adresse à l'audit interne qui a ainsi la possibilité de mieux comprendre les relations clés au sein de l'organisation et sa contribution au processus de gouvernance.

CHAPITRE 4

CONTEXTE ET CHOIX METHODOLOGIQUE

CHAPITRE 4

CONTEXTE ET CHOIX METHODOLOGIQUE

Dans les chapitres précédents nous avons présenté l'état de l'art de l'audit interne et la gouvernance spécifique des entreprises familiales. Nous avons spéculé que l'audit interne dans les entreprises familiales présente des spécificités. Sur cette base, Nous avons cherché à savoir, à partir de la littérature, les spécificités de la gouvernance des entreprises familiales et le rôle que peut jouer l'audit interne dans celles-ci. D'où le bien fondé des hypothèses de l'étude. Néanmoins, ces hypothèses nécessitent d'être testées dans le contexte des pays du Maghreb et plus particulièrement en Algérie.

À cet égard, l'objectif de ce chapitre est de présenter l'état des lieux des entreprises familiales et de l'audit interne aux pays du Maghreb et de l'approche méthodologique de la recherche. De ce fait, le présent chapitre est structuré ainsi :

- La première section présente le poids des entreprises familiales dans l'économie ;
- La deuxième section expose la communauté de l'audit interne en Afrique et des pays du Maghreb ;
- La troisième section met en exergue la méthodologie de la recherche mobilisée pour valider les hypothèses ainsi émises.

4.1 LE POIDS DES ENTREPRISES FAMILIALES DANS L'ÉCONOMIE

La participation des entreprises familiales aux activités économiques est un phénomène courant depuis les cultures préindustrielles, et son importance a évolué au fil du temps et à travers les contextes régionaux.

En effet, Les entreprises familiales représentant la forme d'organisation la plus courante dans les économies développées et émergentes. Elles existent dans toutes les catégories de taille, de la très petite, la petite et moyenne à la grande entreprise, et les familles possèdent une part importante des entreprises cotées dans le monde⁴⁶¹.

Le poids des entreprises familiales est communément admis. Les chiffres disponibles montrent en général qu'elles représentent entre 65% et 90% des entreprises dans le monde⁴⁶².

En Europe, cette catégorie unique joue un rôle vital pour l'économie, en effet⁴⁶³ :

- Les entreprises familiales représentent une part importante (en moyenne 40 à 50 % de tous les emplois) de l'emploi privé européen ;
- Elles réinvestissent les bénéfices de manière responsable en préférant les capitaux propres au financement par emprunt ;
- Transmission des valeurs familiales avec un sens élevé de la responsabilité sociale ;
- Préoccupation particulière pour l'assise locale ou régionale ;
- Incubateurs naturels d'une culture entrepreneuriale, ils forment la prochaine génération d'entrepreneurs européens ;
- Intendants du capital social et économique d'une génération à l'autre.

Le tableau ci-après affiche le pourcentage, par pays, du total des entreprises familiales à travers l'Europe, dont elles représentent moyennement 73% des entreprises en Europe (soit 29 pays européens).

⁴⁶¹ BASCO Rodrigo & RICOTTA Fernanda, *Chapter 2: A regional perspective of family firms: Evidence from Europe*, In: BASCO Rodrigo, STOUGH Roger & SUWALA Lech, *Family Business and Regional Development*, Routledge, Oxon, 2021, p 33

⁴⁶² HIRIGOYEN Gérard, *op-cit*, 2014, p 9

⁴⁶³ <https://www.europeanfamilybusinesses.eu/> consulté le 24/08/2021 à 13h

Tableau 4. 1 : Pourcentage des entreprises familiales à travers l'Europe

% des entreprises familiales	Pays
90%	Chypre ; Estonie ; Slovaquie
87%	Tchéquie
85%	Espagne
80%	Autriche ; Finlande ; Grèce
77%	Danemark
75%	Allemagne ; France ; Irlande ; Islande ; Italie ; Pologne ; Portugal
70%	Belgique ; Bulgarie ; Hongrie ; Luxembourg ; Malte ; Slovénie
65%	Norvège ; Roumanie ; Royaume-Uni
61%	Pays-Bas
58%	Lettonie
55%	Suède
38%	Lituanie

Source : Établi par l'auteur⁴⁶⁴

Aux Etats-Unis, le nombre total d'entreprises familiales est estimé, selon Astrachan & Shanker (2003)⁴⁶⁵, à 89% de toutes les 2000 déclarations de revenus des entreprises. Par ailleurs, presque 90% des entreprises dans la région MENA sont familiales et contribuent à hauteur de 60% du PIB⁴⁶⁶. À l'échelle mondiale, il est admis que les entreprises familiales contribuent à plus de la moitié du PIB et aux deux tiers de l'emploi⁴⁶⁷. Il convient à souligner que les contributions des entreprises familiales au PIB sont difficiles à estimer en raison des définitions différentes des entreprises familiales. En effet, l'étude de Astrachan & Shanker illustre que les critères utilisés pour définir une entreprise familiale jouent fortement sur la perception globale des contributions des entreprises familiales à l'économie⁴⁶⁸. Dans cette perspective, Villalonga & Amit (2020)⁴⁶⁹ soulignent l'importance de prendre en compte la structure de propriété des entreprises lors de la formulation des politiques économiques d'un pays étant donné que la croissance et la prospérité des entreprises familiales peuvent avoir un impact énorme sur la croissance du PIB et l'emploi.

⁴⁶⁴ Données tirées du projet statistique sur les entreprises familiales des pays européens (2016) et des offices statistiques individuels de différents Etats membres, In : <https://www.europeanfamilybusinesses.eu/>

⁴⁶⁵ ASTRACHAN Joseph H & SHANKER Melissa C, *Family Businesses' Contribution to the U.S. Economy: A Closer Look*. Family Business Review, 16(3), 2003, p 216

⁴⁶⁶ BERRADA EL AZIZI Taib, HABBA Badr, ALLIOUI Azzeddine, « Contribution à l'étude de l'impact des contraintes financières sur l'investissement des entreprises familiales dans le Monde Arabe », Revue Management & Innovation, 2(n°2), 2020, p 32

⁴⁶⁷ PricewaterhouseCoopers (PwC), *from trust to impact: Why family businesses need to act now to ensure their legacy tomorrow*, 10th Global Family Business Survey, 2021

⁴⁶⁸ ASTRACHAN Joseph H & SHANKER Melissa C, *op-cit*, 2003, pp 216-218

⁴⁶⁹ VILLALONGA Belén & AMIT Raphael, *Family ownership*, Oxford Review of Economic Policy, 36(2), 2020, p 253

L'enquête mondiale de PwC, menée entre le 5 Octobre et le 11 Décembre 2020 auprès de 2801 entreprises familiales dans 87 territoires⁴⁷⁰, confirme leur résilience, leur solidité financière et leur optimisme (79% disent qu'ils n'avaient pas besoin de capitaux supplémentaires au cours de l'année pandémique en 2020 et 64% prévoient une croissance en 2021). Aussi, sur le plan sociétal, l'enquête montre que la plupart des entreprises familiales œuvrent, d'une manière ou d'une autre, dans des activités de responsabilité sociale. Elles s'attachent à combler le fossé numérique en investissant dans les capacités numériques nécessaires pour les employés (38% disent que leurs capacités numériques sont solides).

Dans la même lignée, les entreprises familiales stimulent la croissance économique mondiale et l'emploi. En effet, les 500 plus grandes entreprises familiales au monde ont contribué pour 6,81 mille milliards de dollars au PIB mondial en 2015. La même année, elles employaient 24,1 millions de personnes⁴⁷¹. Il importe de noter que quelques entreprises familiales des pays du Maghreb entrent dans le top 500 entreprises familiales au monde. Le tableau ci-après représente le classement de ces entreprises en comparaison avec les pays du Moyen Orient.

Tableau 4. 2: Les entreprises familiales arabes parmi le top 500 au monde

Rang	Entreprise	Age (Année)	Employés	Revenu (G\$)	Famille	Actions	Pays
195	Majid Al Futtaim Holding LLC	27	40 923	8,79	La famille Al Futtaim	100%	Émirats Arabes Unis
232	EMKE LuLu Group	53	48 600	7,4	La famille Yusuffali	100%	
255	RP Group	41	85 000	6,8	Famille Pillai	50%	
301	Consolidated Contractors Company	67	18 700	5,69	Les familles Khoury et Sabbagh	100%	
420	Cevital SPA	48	18 000	4	Famille Rebrab	60%	Algérie
441	Orascom Construction Industries Company	69	70 192	3,7	La famille Sawaris	51,7%	Égypte
445	Société Nationale d'Investissement	53	4 000	3,67	Famille royale marocaine (Mohammed VI)	60%	Maroc
496	Abdul Latif Jameel Co Ltd	74	4 555	3	Famille Jameel	50%	Arabie Saoudite

Source : Établi par l'auteur à partir de données de *Global Family Business Index*, V 3.0, Février 2019⁴⁷²

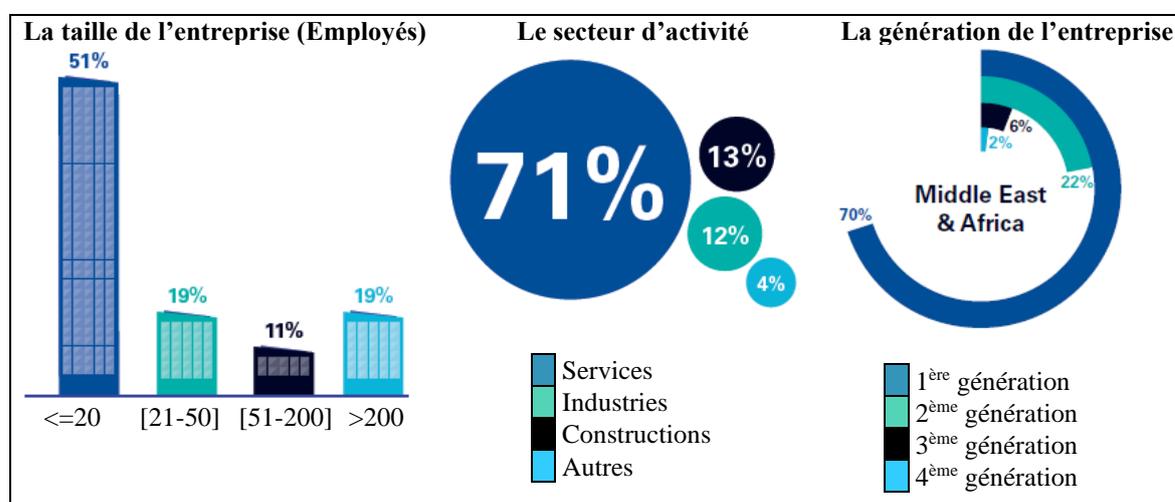
⁴⁷⁰ (38% d'Europe ; 3% du Moyen Orient ; 8% d'Afrique ; 7% d'Amérique du Nord ; 15% d'Amérique latine et 29% d'Asie-pacifique), In : PricewaterhouseCoopers, 10th Global Family Business Survey (2021).

⁴⁷¹ BAIN David, *The top 500 family businesses in the world*, In Ernst & Young (EY), *Family Business Yearbook*, 2017, pp 200-201

⁴⁷² Le Global Family Business Index est un classement mondial des entreprises familiales. Les sociétés n'ayant pas publié de comptes, au cours des 24 derniers mois, sont exclues de l'indice. L'indice est compilé par le *Center for Family Business* de l'Université de Saint-Gall, en Suisse, en coopération avec le *Global Family Business Center of Excellence* d'EY. (Voir : <http://familybusinessindex.com/>)

Par ailleurs, les données empiriques sur la contribution des entreprises familiales aux économies des pays du Maghreb sont indisponibles ou peu disponibles si nous nous appuyons seulement sur les données secondaires externes, ce qui explique manifestement l'intérêt des recherches académiques qui s'y intéressent. Ainsi, ces pays se retrouvent face à des évolutions et crises économiques et sociales quasi pareil⁴⁷³. De ce fait, les instances internationales et les chercheurs considèrent ces pays comme un contexte homogène du point de vue des problématiques traitées. Dans cette optique, nous donnons en ce qui suit quelques caractéristiques des entreprises familiales dans les pays du Moyen-Orient et d'Afrique comme contexte homogène.

Figure 4. 1: Caractéristiques des entreprises familiales au Moyen-Orient & Afrique



Source : Adapté du STEP *Project Global Consortium & KPMG Private Enterprise*⁴⁷⁴

Le STEP *Project Global Consortium & KPMG Private Enterprise* ont réalisé une enquête mondiale sur les entreprises familiales : édition COVID-19 auprès de 2493 entreprises familiales dans 75 pays (répartis dans cinq macro-régions : Europe 55% ; les Amériques 20% ; le Moyen-Orient et l'Afrique 16% et Asie-Pacifique 9%). Les données de l'enquête ont été recueillies entre Juin 2020 et Octobre 2020 et a capturé les expériences et les connaissances des entreprises familiales de toutes tailles et d'une vaste gamme de secteurs de l'industrie dans le monde entier⁴⁷⁵ (La figure 4.1 détaille la région d'Afrique & Moyen-Orient). De plus, les deux institutions ont effectué une analyse comparative par pays. Il s'agit de 28 pays de l'échantillon dont un seul pays du Maghreb, le Maroc (Manque du *data* sur l'Algérie et la Tunisie).

⁴⁷³ BERRADA EL AZIZI Taib, HABBA Badr & ALLIOUI Azzeddine, *op-cit*, 2020, p 32

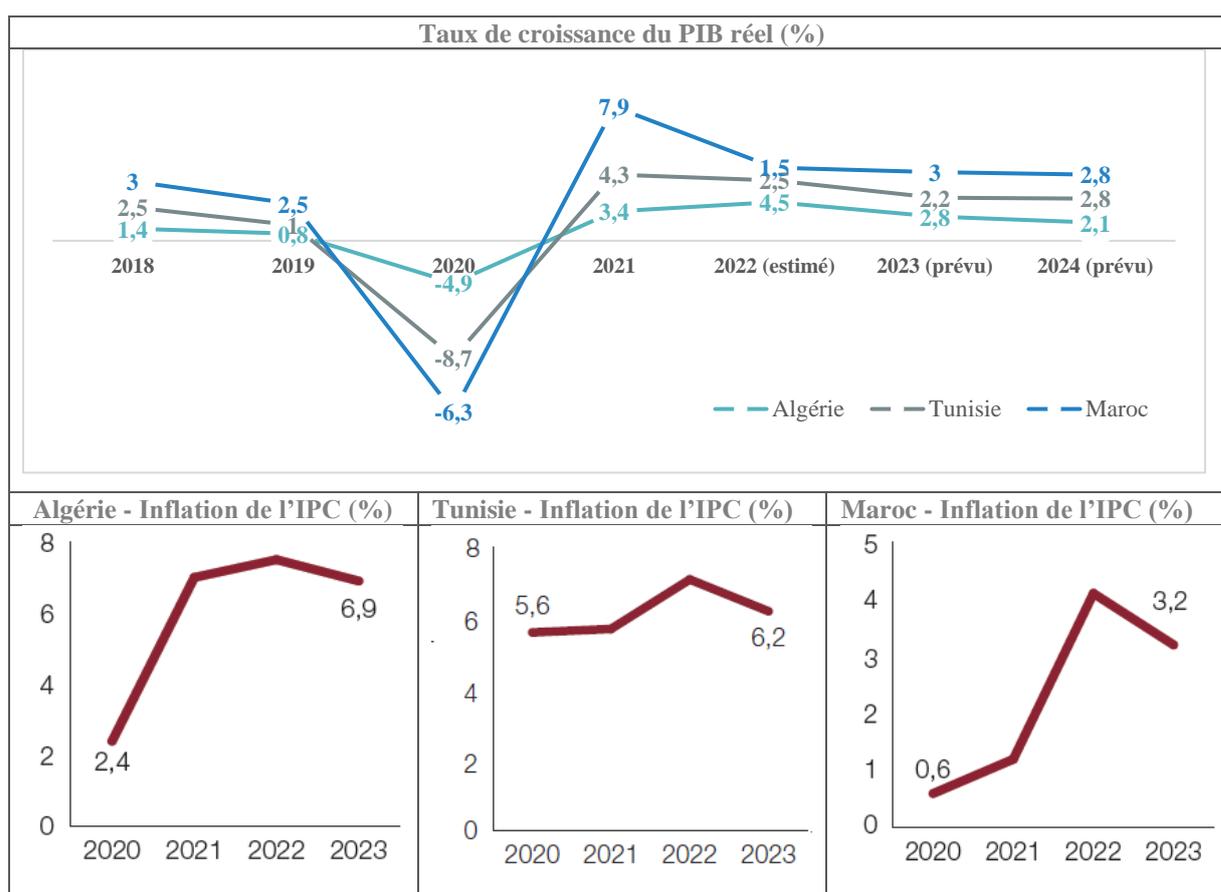
⁴⁷⁴ STEP Project & KPMG, *Global family business report: COVID-19 edition: Country benchmarking data-Morocco*, March 2021

⁴⁷⁵ STEP Project & KPMG, *Mastering a comeback: How family businesses are triumphing over COVID-19*, March 2021

Selon les résultats de l'enquête de STEP Project (2021), la majorité des entreprises familiales marocaines sont de petite taille 55% (seulement 3% sont des grandes entreprises). 68% d'entreprises familiales marocaines activant dans le secteur de services contre 7% dans l'industrie de fabrication. En matière de la génération qui gère l'entreprise, 75% d'entreprise familiales marocaines sont de la première génération, 18% de la deuxième génération et 7% de la troisième génération.

Le contexte économique de l'Afrique a connu une récession en 2020 à la suite de la crise sanitaire par rapport à une diminution de l'économie mondiale qui est estimée, selon le Fonds monétaire international à 3,3%. En effet, selon les estimations de la Banque africaine de développement l'Afrique a connu un recul du PIB de 2,1% (en Afrique du Nord la contraction est estimée à 1,1% en 2020)⁴⁷⁶. La figure ci-après affiche quelques indicateurs clés du contexte économique des trois pays du Maghreb.

Figure 4. 2 : Évolution du PIB et des taux d'inflation aux pays maghrébins



Source : Établi par l'auteur à partir des données de la Banque africaine de développement (2020-2023)

⁴⁷⁶ Groupe De La Banque Africaine de Développement, rapport annuel, 2020, p 1

4.2 LA COMMUNAUTE DE L'AUDIT INTERNE DES PAYS DU MAGHREB

Au plan africain, la communauté de l'audit interne est représentée par la fédération africain des instituts d'auditeurs internes (AFIIA). Toutefois, il n'existe pas encore d'organisme représentant les auditeurs internes des pays du Maghreb. En Algérie, il y eu la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens - AACIA. En Tunisie, l'Association Tunisienne des Auditeurs Internes– ATAI et, au Maroc, l'Institut des Auditeurs Internes- Maroc.

Figure 4. 3 : La communauté africaine des auditeurs internes



Source : Établi par l'auteur

L'*AFIIA*, créée en mai 2009, dans une perspective d'être la voix unifiée de la profession de l'audit interne en Afrique, est une organisation régionale associée de l'*IIA* qui facilite la coordination et la mise en œuvre d'initiatives de développement en travaillant avec ses instituts nationaux membres constituants pour défendre et améliorer la profession. Sa mission est de promouvoir la profession de l'audit interne en Afrique en établissant des relations avec les parties prenantes concernées, en fournissant des plates-formes de collaboration, en apportant un soutien aux instituts membres et en aidant à assurer la croissance des instituts locaux dans chacun des pays africains. Les membres et chapitres actuels de l'*AFIIA* et leurs années d'affiliation à *IIA* Global sont⁴⁷⁷ : Algérie (1996), Maroc (1992) et Tunisie (1992) ainsi que vingt-quatre (24) autres pays d'Afrique.

⁴⁷⁷ <http://www.afiiia.org/> consulté le 17/04/2022 à 16h

L'**IIA Tunisia- ATAI**, fondée en 1981, est une association scientifique à but non lucratif comptant plus de 1000 professionnels de l'audit et du contrôle internes et, plus largement, de toutes les fonctions contribuant à la maîtrise des risques, répartis dans tous les secteurs économiques et dans différentes zones géographiques du pays. Elle est affiliée à l'Institut International des Auditeurs Internes (IIA), à la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne (ECIIA) ainsi qu'à l'Union Francophone de l'Audit Interne (UFAI). L'objectif principal de l'association est la promotion et le développement de la fonction d'audit interne au sein des institutions tunisiennes⁴⁷⁸.

L'**IIA-Morocco**, créé en 1985, est une association des personnes physiques à but non lucratif et compte plus de 500 adhérents marocains. Il est membre de IIA Global depuis 1991, membre de UFAI depuis 1989, membre de l'ECIIA depuis 1997 et, également, membre de l'AFIIA depuis 2009. Sa mission est d'être le partenaire des organisations, des auditeurs internes et des différentes parties prenantes, en leur fournissant des services, des pratiques et des ressources pour l'accomplissement de missions d'audit interne à forte valeur ajoutée. L'IIA-Maroc ambitionne, entre autres, de devenir le leader africain en matière d'audit interne, Risk management et de contrôle⁴⁷⁹.

L'**AACIA**, créée le 22 février 1993, est une personne morale, de droit algérien à but non lucratif. L'AACIA œuvre à la promotion et au développement de l'activité audit interne en Algérie. Elle a pour objet⁴⁸⁰ :

- De promouvoir et de développer la pratique professionnelle de l'Audit Interne en Algérie ;
- De créer et d'entretenir des liens entre les auditeurs pouvant favoriser la coopération et les échanges ainsi qu'avec les associations nationales et étrangères poursuivant des objectifs similaires ;
- De proposer des axes de formation et de perfectionnement à l'audit interne ;
- 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 développer toutes autres activités se rapportant au domaine de l'audit interne.

⁴⁷⁸ <https://www.iiatunisia.org.tn/> consulté le 17/04/2022 à 18h

⁴⁷⁹ <https://www.iiamaroc.org/> consulté le 17/04/2022 à 22h

⁴⁸⁰ <https://aacia-dz.org/ciai/> consulté le 17/04/2022 à 23h

4.3 APPROCHE MÉTHODOLOGIQUE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE

La présente section a pour objet de mettre en exergue le positionnement épistémologique par rapport à l'objet de la recherche. Ainsi, de justifier les méthodes d'investigation et de traitement des données retenues.

4.3.1 Posture épistémologique

Selon Savall H. & Zardet V. (2004), la finalité des chercheurs en gestion est bien l'amélioration des performances des organisations. Il convient de souligner à cet effet que toute recherche se positionne par rapport à une famille philosophique qui représente un paradigme. En effet, il n'existe pas une seule et même façon d'approcher la réalité ou d'en rendre compte. Selon Churchman (1971), quatre grands systèmes peuvent être répertoriés⁴⁸¹ :

Le premier système, purement formelle et théorique, est rattaché à Leibniz (philosophe et mathématicien allemand, 1646-1716). Ce système déductif (du général au particulier) ne se réfère pas à l'expérience, mais plutôt au raisonnement correctement conduit. Il prétend expliquer des phénomènes à partir d'éléments primordiaux simples et combinés avec rigueur.

Le deuxième système est caractérisé par l'approche lockienne (de Locke, philosophe anglais, 1632-1706). Ici, la recherche se base sur l'exploitation rationnelle de l'expérience et de l'observation. La vérité scientifique est donc celle qui obtiendra le plus large agrément (consensus) au sein de la communauté scientifique.

Le troisième système scientifique est celui lié au courant kantien (de Kant, philosophe allemand, 1724-1804), ce système vient concilierait les deux premiers en proposant l'utilisation de plusieurs modèles ou théories à la fois. Ici, seule la science positive ou expérimentale conduit à la vérité, après élaboration à l'aide de raisonnements synthétiques.

Le quatrième système est dit hégélien (de Hegel, philosophe allemand, 1770-1831). Ce système est basé sur la notion de dialectique, c'est-à-dire mouvement perpétuel, conflictuel et synthétique dans toute chose constituant l'univers. La vérité ici naît de la confrontation des opposés dans un processus continu : thèse- antithèse-synthèse.

⁴⁸¹ AKTOUF Omar & AMOKRANE, M. B., *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations : une introduction à la démarche classique et une critique*, Arak-Editions, Blida (Algérie), 2019, pp 23-24

Ces quatre familles récapitulent sensiblement toutes les démarches existantes dans l'élaboration de la connaissance (voir tableau ci-après).

Tableau 4. 3 : Les différentes approches

<p>Le système leibnizien : <i>Hypothético déductif</i></p>	<p>Le système lockien : <i>Expérimentalo-inductif</i></p>
<p>Partant d'une ou plusieurs hypothèses, on applique un raisonnement déductif, c'est-à-dire des dispositions générales, connues d'avance, à une situation particulière traitée (comme le raisonnement en économétrie qui se base sur des hypothèses et des théorèmes généraux pour démontrer des relations entre variables particulières dans un cas spécifique).</p>	<p>Partant des situations et d'observations concrètes, on peut ensuite, à l'aide de la théorie et du raisonnement, construire des lois générales (la science biologique et la physique expérimentale en sont des bons exemples).</p>
<p>Le système Kantien : <i>Synthétique-multimodal</i></p>	<p>Le système hégélien : <i>Synthétique-conflictuel</i></p>
<p>Il essaie de réunir les démarches des deux systèmes précédents (Leibnizien et lockien) : allier les lois et raisonnements généraux des différents champs scientifiques à l'observation-expérimentation particulière et réaliser une synthèse qui, elle, constituera un progrès dans la connaissance.</p>	<p>Il soumet tout fait à étudier à l'analyse systématique de ses processus de formation qui sont tous soumis à la loi dialectique de l'affrontement des contraires. De ce dernier découle des synthèses qui, à leur tour, entrent en contradiction avec d'autres éléments...</p>

Source : Établi par l'auteur à partir de la littérature⁴⁸²

Dans le cadre de notre recherche, nous avons opté pour le système leibnizien. En effet, notre recherche s'inscrit dans une approche hypothético-déductive, relative à une posture épistémologique positiviste, qui vise à confronter les hypothèses formulées, à partir des théories, à la réalité empirique en utilisant les techniques quantitatives afin de connecter la théorie au terrain via un questionnaire.

⁴⁸² AKTOUF Omar & AMOKRANE, M. B., *op-cit*, 2019, pp 24-25

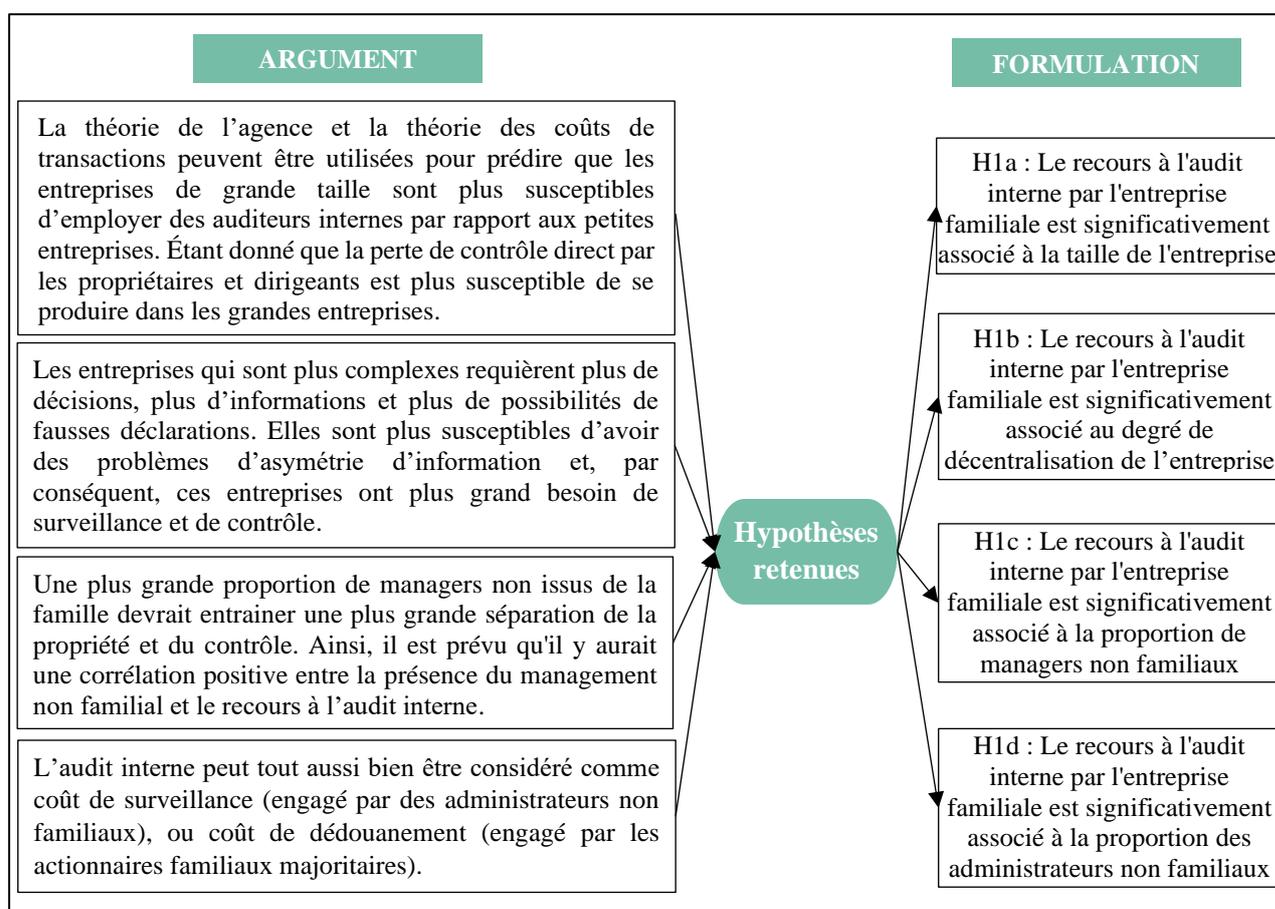
4.3.2 Synthèse des hypothèses retenues

Dans la perspective d'apprécier la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits au sein des entreprises familiales, nous avons décortiqué la problématique de la recherche en trois axes essentiels. Dans le premier axe, nous cherchons à démontrer les facteurs incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne. Dans le deuxième axe, nous mettons l'accent sur l'interprétation du rôle que peut jouer l'audit interne dans les entreprises familiales en tant compte des spécificités de celles-ci. Dans le dernier axe, il nous est apparu pertinent de nous demander s'il existe un optimum à atteindre au sein des entreprises familiales pour que l'audit interne puisse exercer ses missions d'assurance et de conseils efficacement et en toute indépendance.

4.3.2.1 Hypothèses retenues liées au recours à l'audit interne

À partir de la revue de la littérature existante, quatre hypothèses centrales sont formulées afin d'être testé dans le contexte des entreprises familiales en Algérie.

Figure 4. 4 : Les hypothèses liées au recours à l'audit interne par les entreprises familiales



Source : Établi par l'auteur

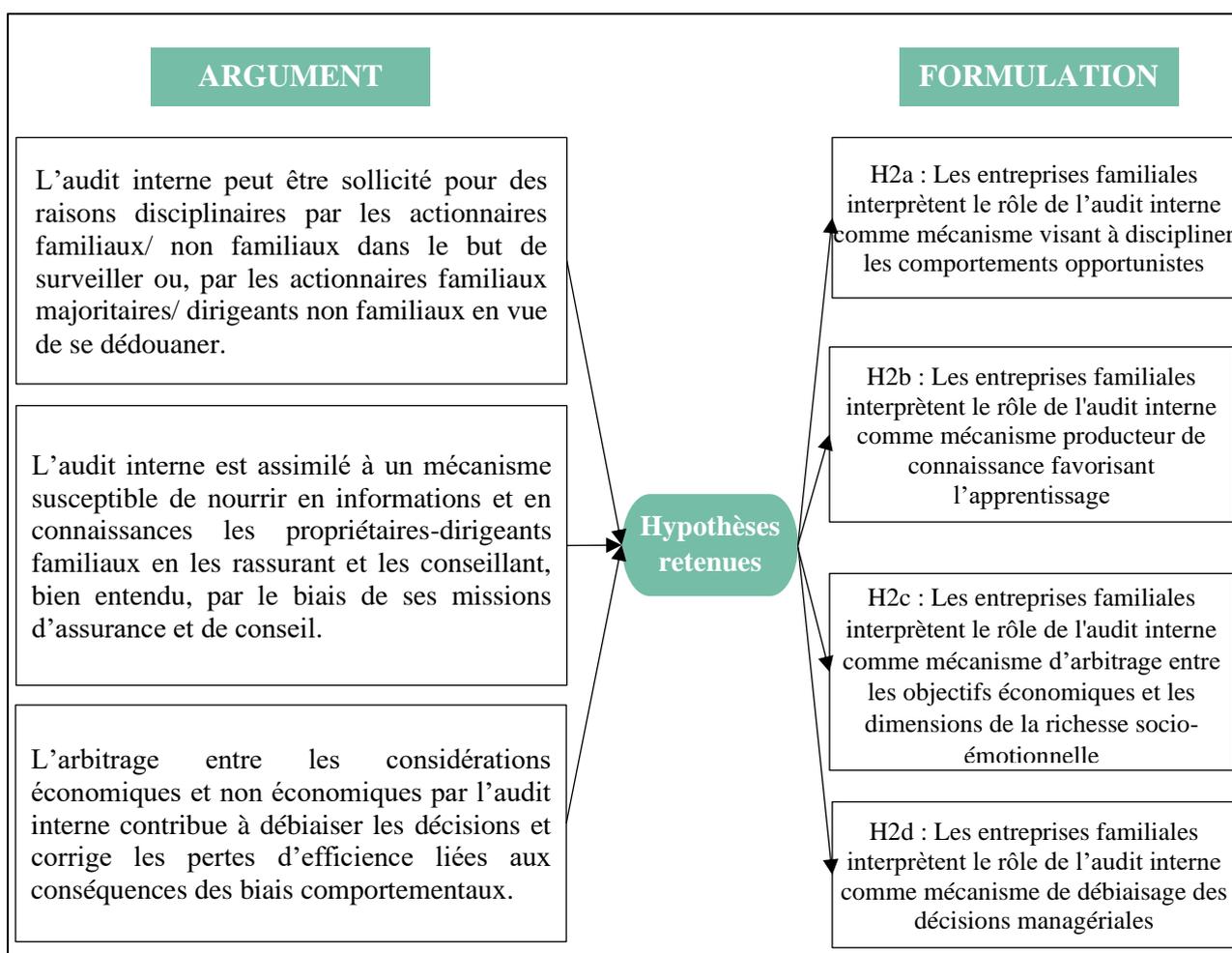
Les variables relatives au recours à l'audit interne par les entreprises familiales sont mesurées à travers le questionnaire par les items ci-après :

À combien s'élève l'effectif de l'entreprise ?
Quel est le nombre de segments opérationnels (ou filiales) de l'entreprise ?
Quelle est la proportion des administrateurs non familiaux ?
La direction de l'entreprise est-elle assurée par un dirigeant non issu de la famille ?

4.3.2.2 Hypothèses retenues liées à l'interprétation du rôle de l'audit interne

A lumière des théories de la firme, l'audit interne au sein des entreprises familiales peut jouer tant un rôle traditionnel que spécifique où les considérations socio-émotionnelles jouent un rôle non négligeable dans le comportement des propriétaires/dirigeants familiaux. C'est ainsi que les hypothèses de cet axe ont été formulées.

Figure 4.5 : Les hypothèses liées au rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales



Source : Établi par l'auteur

L'instrument de mesure utilisé pour tester ces hypothèses est celui de l'échelle de Likert à quatre (4) points. L'avantage de l'échelle à 4 points c'est que, l'absence d'une option neutre oblige les répondants à choisir une option parmi les extrémités. Les items explicatifs sont les suivants :

Contrôle des relations entre actionnaires familiaux (majoritaires) et actionnaires non familiaux (minoritaires) ?
Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers
Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux ?
Contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés ?
Fournir une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs
Fournir une assurance que les intérêts des diverses parties prenantes seront satisfaits et contribuer à améliorer les relations avec celles-ci.
Fournir des conseils pour permettre aux propriétaires/ dirigeants familiaux d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse organisationnelle
Les risques inhérents à chacune des décisions stratégiques en termes de perte de richesse socio-émotionnelle et en termes financier et économiques ainsi que leurs conséquences
Quelles parties prenantes sont susceptibles de retirer un avantage de décisions stratégiques fondées sur la préservation de la richesse socio-émotionnelle
Dans quelle condition l'accent mis sur la richesse socio émotionnelle est bénéfique ou préjudiciable à la performance de l'entreprise
Erreurs de compréhension commises par les dirigeants
Erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions
Erreurs décisionnelles commises liées à l'orgueil des dirigeants
Erreurs décisionnelles commises sous l'effet de la pression des pairs

Aussi, afin d'identifier la dimension socio-émotionnelle au sein des entreprises de l'échantillon, nous avons sélectionné les items suivants (issues des travaux de Berrone, Cruz & Gomez, 2012) sur une échelle de Likert à quatre points :

Tableau 4. 4 : Items de mesure de la dimension socio émotionnelle

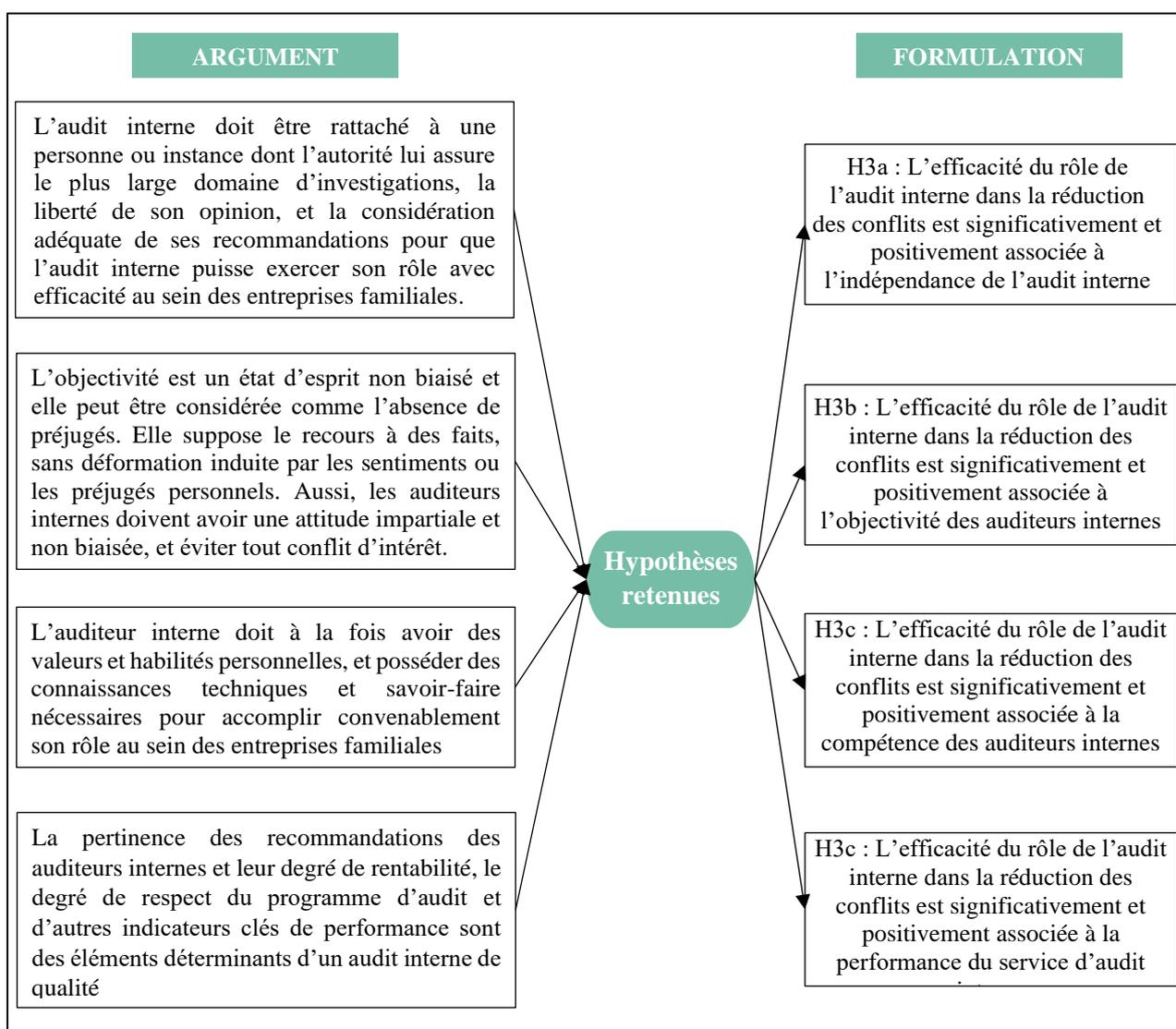
Dimensions	Items
Influence de la famille	<ul style="list-style-type: none"> – La proportion du capital détenu par la famille – La proportion des administrateurs familiaux
Identité familiale	<ul style="list-style-type: none"> – Les membres de la famille ont un fort sentiment d'appartenance à l'entreprise familiale. – Les clients associent souvent le nom de famille aux produits et services de l'entreprise familiale.
Liens sociaux	<ul style="list-style-type: none"> – Les relations contractuelles sont principalement basées sur la confiance et les normes de réciprocité – L'établissement de relations solides avec d'autres institutions (d'autres entreprises, associations professionnelles, agents gouvernementaux, etc.) est important pour l'entreprise familiale.
Attachement émotionnel de la famille	<ul style="list-style-type: none"> – Les émotions et les sentiments affectent souvent les processus de prise de décision dans l'entreprise familiale. – Les considérations affectives pour la famille sont souvent aussi importantes que les considérations économiques.
La succession dynastique	<ul style="list-style-type: none"> – Les propriétaires familiaux sont moins susceptibles d'évaluer leur investissement à court terme. – La réussite du transfert d'entreprise à la génération suivante est un objectif important pour les membres de la famille.

Source : Adapté de Berrone P., Cruz C. & Gomez-Mejia Luis R., *op-cit*, 2012, pp 266-267

4.3.2.3 Hypothèses retenues liées à la qualité de l'audit interne

À partir de la littérature nous avons émis les hypothèses relatives aux conditions à remplir au sein des entreprises familiales pour que l'audit interne puisse exercer ses missions et son rôle en toute indépendance.

Figure 4. 6 : Les hypothèses liées à la qualité de l'audit interne



Source : Établi par l'auteur

La qualité de l'audit interne est mesurée à travers le questionnaire sur une échelle de Likert à quatre points. Les items utilisés pour chaque hypothèse sont présentés respectivement comme suit : quatre items pour l'hypothèse H3a, trois items pour l'hypothèse H3b, quatre items pour l'hypothèse H3c et trois items pour l'hypothèse H3d.

En ce qui concerne l'hypothèse H3a le critère d'indépendance de l'audit interne est apprécié par rapport à son rattachement.

Domaine d'investigation élargi
Pouvoir d'accès à l'information
Liberté d'opinion
Considération adéquate des recommandations
Les auditeurs de l'entreprise n'appuient leur raisonnement et leurs recommandations que sur des éléments constatés et prouvés
Les auditeurs de l'entreprise n'évaluent pas les opérations dont ils étaient auparavant responsables
Le staff d'audit n'exerce pas, dans l'entreprise, de fonctions non liées à l'audit
Le niveau de formation, d'expérience et de qualification professionnelle
Pourcentage des auditeurs ayant des certifications professionnelles
Réhabilitation et formation professionnelle continue des auditeurs internes
Valeurs et habilités personnelles (intégrité, courage, esprit de synthèse et critique, habilités relationnelles)
La pertinence des recommandations et leur opérationnalité
Le degré de respect du programme d'audit
Le degré de rentabilité des recommandations par rapport au budget de l'audit

4.3.3 Le déroulement de la démarche empirique

Après avoir élaboré les hypothèses, il nous faut à présent préciser où et sur quels éléments nous allons prélever les données qui nous serviront à nos vérifications. En effet, les hypothèses retenues nous permettent d'avoir une idée du type d'observations que l'on doit effectuer pour recueillir les données nécessaires.

Dans le cadre du présent travail, nous tentons de collecter des données primaires⁴⁸³ recueillies directement sur le terrain. Pour ce faire, nous avons opté pour les enquêtes comme technique quantitative de collecte des données primaires par le biais du questionnaire.

En ce qui suit, nous allons illustrer les éléments explicitant le terrain envisagé, l'élaboration du questionnaire et l'administration du questionnaire.

⁴⁸³ Les données primaires sont des données qui ont été collectées dans le but de résoudre le problème managérial propre à l'étude. Il s'agit de données brutes, qui doivent être préparées, analysées puis interprétées (Hair & al., 2006)

4.3.3.1 Le choix du terrain de la recherche

Il convient de rappeler que le présent travail porte sur la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits au sein des entreprises familiales en Algérie. Nous avons donc opté pour une approche spécifique aux entreprises dites « familiale ».

Le choix des entreprises familiales est justifié par deux raisons. La première est expliquée par notre avidité d'acquérir des connaissances sur la spécificité des entreprises familiales. La deuxième est expliquée par notre volonté de contribuer à promouvoir le rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales en tenant compte, dans sa mission d'assurance et de conseil, des spécificités de celles-ci et en allant au-delà des considérations économiques.

Il convient de souligner que notre objectif, au départ, était de consulter les entreprises familiales des pays du Maghreb par le biais d'une étude comparative entre l'Algérie, Tunisie et le Maroc. Toutefois, nous nous sommes retrouvés face à des contraintes de collecte de data empirique liée, entre autres, à la crise sanitaire de la covid-19 (l'impossibilité de se déplacer vers les pays voisins). À cet égard, notre population est constituée d'entreprises familiales opérant en Algérie.

L'univers de notre recherche est délimité par les éléments suivants :

- *Limites liées aux spécificités des entreprises familiales* : la population de l'enquête est constituée de toute entreprise qui répond aux caractéristiques de définition d'une entreprise familiale. A l'heure actuelle, il n'y a pas de consensus sur ce qui définit une entreprise familiale (toutes forme juridique et taille confondus). À noter que le terme « entreprise familiale » peut évidemment être utilisé pour couvrir un large éventail d'organisations. Les critères retenus dans cette recherche qui permettent la distinction d'une entreprise familiale d'une entreprise non familiale sont la proportion du capital détenu par la famille et l'implication de la famille dans le management.
- *Limites géographiques* : afin d'apprécier la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits, cette recherche est réalisée sur un échantillon d'entreprises familiales activant dans le contexte économique algérien.
- *Limites temporelles* : le contenu et les résultats de notre recherche sont conditionnés par la période durant laquelle la présente recherche a été réalisée.

- *Limites liées aux répondants* : afin de mener à bien notre enquête, nous avons ciblé des professionnels ayant une confrontation directe avec les variables de l'étude. Nous avons choisi de soumettre notre questionnaire aux responsables d'audit interne, auditeurs internes, directeurs financiers et commissaires aux comptes ou auditeurs externes notamment si la fonction d'audit interne est externalisée. Les résultats s'arrêtent donc aux opinions de ces répondants.

4.3.3.2 L'élaboration et le pré-test du questionnaire

La phase empirique a été précédée par l'élaboration d'un instrument de mesure quantitatif qui est le questionnaire et le pré-test du questionnaire. Pour l'élaboration de l'instrument de mesure, nous nous sommes basés sur le corps d'hypothèses de cette recherche. Ainsi, pour assurer la validité du questionnaire et minimiser les erreurs dans la formulation et l'organisation des idées, le questionnaire a été administré en face à face et en ligne auprès de trois professionnels (responsable d'audit interne, directeur des finances et commissaire aux comptes) et, trois professeurs (de l'école supérieure de commerce, de l'école des hautes études commerciales et de l'université d'Aix-Marseille). Leurs commentaires constructifs nous ont permis de corriger certaines incohérences, ambiguïtés et incompréhensions dans les premières versions du questionnaire. Ainsi, de réduire les questions pour éviter la redondance des questions et le rendre plus clair pour les répondants.

Cette étape de validation de questionnaire nous a permis de finaliser le questionnaire qui se compose de quatre parties détaillées ainsi qu'il suit :

- *Première partie* : cette partie concerne la fiche signalétique et comprend cinq (5) questions ;
- *Deuxième partie* : cette partie contient huit (8) questions portant sur les caractéristiques de l'entreprise familiale ;
- *Troisième partie* : cet axe se compose de cinq (5) questions principales dont (22) sous questions afin d'interpréter le rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales ;
- *Quatrième partie* : cet axe est composé de quatre (4) questions principales dont (14) sous questions portant sur la qualité de l'audit interne au sein des entreprises familiales.

Globalement, les types de questions utilisées se conforment à l'échelle de Likert à quatre (4) points comme instrument de mesure des opinions des répondants.

Cette échelle est donc composée de quatre choix par ordre croissant dont le répondant doit choisir un degré parmi les quatre proposés comme indiqué dans le tableau ci-dessous :

Tableau 4. 5 : Notation échelle de Likert paire

<i>Échelle</i>	<i>Pas du tout d'accord</i>	<i>Pas d'accord</i>	<i>D'accord</i>	<i>Tout à fait d'accord</i>
<i>Notation</i>	1	2	3	4

Source : Établi par l'auteur

L'avantage de l'échelle paire à 4 points réside dans le fait que l'absence d'une option neutre oblige les répondants à choisir une option parmi les extrémités. La moyenne de cette échelle devient donc 2,5 $((4+1)/2)$, qui représente le centre absolu de l'échelle. L'interprétation de la moyenne des réponses selon chaque catégorie de l'échelle (Pas du tout d'accord, pas d'accord, d'accord, tout à fait d'accord) est calculée respectivement comme suit :

- Faible : si la moyenne des réponses est comprise entre (1 et 1,75) ;
- Relativement faible : si la moyenne des réponses est comprise entre (1,76 et 2,5) ;
- Relativement élevée : si la moyenne des réponses est comprise entre (2,51 et 3,25) ;
- Élevée : si la moyenne des réponses est comprise entre (3,26 et 4).

Par ailleurs, nous avons utilisé également d'autres types de questions en fonction du contenu des items. Il s'agit, outre l'échelle de Likert, des questions fermées, questions ouvertes et questions à éventail fermé⁴⁸⁴.

En continuité à l'étape de validation, nous tentons de tester la fiabilité ou la fidélité du questionnaire. À ce titre, on dit que le questionnaire est fiable ou fidèle si on l'applique aux mêmes personnes par des enquêteurs différents, on recueillera les mêmes réponses à condition, bien entendu, que l'expérience soit faite à des intervalles de temps assez réduits pour que l'on soit sûr que les personnes interrogées n'ont pas changé d'opinion⁴⁸⁵. Pour ce faire, nous allons estimer la fiabilité avec le coefficient alpha de Cronbach⁴⁸⁶.

⁴⁸⁴ « Dans les questions à éventail fermé, on offre au sujet un éventail de réponses différentes entre lesquelles le sujet peut choisir librement. Il est fermé si la liste des réponses est limitative ; il est ouvert si on laisse au sujet la liberté de donner une autre réponse que celles contenues dans la liste. » (J-L. Loubet des Bayle, 2000)

⁴⁸⁵ LOUBET DEL BAYLE Jean-Louis, *Initiation aux méthodes des sciences sociales*, L'Harmattan, Paris-Montréal, 2000, 272pp, In : Version numérique réalisée par TREMBMAY Émilie, Université de Montréal, Québec, 26 juillet 2012, p 107

⁴⁸⁶ L'alpha de Cronbach est un coefficient de fiabilité qui mesure la cohérence interne d'une échelle construite à partir d'un ensemble d'items. Il est calculé pour vérifier si les énoncés partagent des notions communes, et s'ils sont en cohérence entre eux. Il varie entre 0 et 1, plus il est proche de 1 plus la cohérence interne d'une échelle (sa fiabilité) est forte. (Carricano Manu et al., 2010)

Tableau 4. 6 : Les valeurs de l'alpha de Cronbach

< 0,6	<i>Insuffisant</i>
Entre 0,6 et 0,65	<i>Faible</i>
Entre 0,65 et 0,7	<i>Minimum acceptable</i>
Entre 0,7 et 0,8	<i>Bon</i>
Entre 0,8 et 0,9	<i>Très bon</i>
> 0,9	<i>Considérer la réduction du nombre s'items</i>

Source : CARRICANO Manu et *al.*, *op-cit*, 2010, p 62

La fiabilité de la mesure de la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits au sein des entreprises familiales, qui effectuée sur SPSS (*Statistical Package for Social Sciences*), est présenté ainsi :

Tableau 4. 7 : Résultat du test de fiabilité

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	Number of Items
,821	36

Source : Établi par l'auteur sur SPSS V27

Le résultat du calcul du coefficient alpha de Cronbach est égal à 0,821. Ce résultat traduit un bon indice de fiabilité puisqu'il est proche d'un. Ceci signifie que le questionnaire est fiable et la cohérence interne des échelles est forte. Cependant, les statistiques de total des éléments suggèrent que si nous retirons l'un des éléments de mesure (comme par exemple l'item qui concerne le contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers) le coefficient alpha de Cronbach va augmenter au-delà de 0,821. Il convient de souligner à cet effet que même si le coefficient alpha de Cronbach augmenterait si nous supprimions l'un des éléments proposés, nous ne le retirerions pas pour deux raisons à savoir : Premièrement, notre alpha est supérieur à 0.8, nous n'avons donc pas à prendre de mesures correctives. Deuxièmement, si nous supprimions l'un des éléments, la validité de notre mesure diminuerait probablement. Les éléments (tous) ont été inclus dans la mesure originale pour une raison et pour le besoin de la recherche.

4.3.3.3 L'administration du questionnaire

Notre recherche tente d'interpréter le rôle que peut jouer l'audit interne dans les entreprises familiales et de savoir si les conditions sont réunies pour qu'il joue son rôle de manière indépendante. Nous mettons au banc d'essai ces éléments sur le contexte de l'Algérie à travers une technique faisant systématiquement appel à des échantillons bien définies de population pour les interroger. Cette technique est le sondage via un questionnaire qui a été préalablement rédigé, organisé et validé.

Dans le cadre de cette étude, il n'est pas possible de faire des observations sur l'ensemble des personnes concernées par le sujet pour plusieurs raisons, citons à titre illustratif : le coût de l'enquête ; la contrainte du temps consacré pour cette étude ; l'inaccessibilité aux répondants et les difficultés d'obtention des réponses au questionnaire. C'est pourquoi il est nécessaire d'en extraire un échantillon qui devra représenter, en miniature, l'ensemble concerné par le problème de recherche.

À ce titre, notre échantillon a été extrait en choisissant, selon des critères définis à l'avance, un certain nombre d'individus afin de réaliser sur eux des observations relatives à notre étude. En effet, les individus concernés par l'étude sont des auditeurs internes, des responsables financiers et des commissaires aux comptes des entreprises familiales. Ensuite à l'aide de notre expérience professionnelle au sein des entreprises familiales et les données du centre national du registre de commerce, nous avons sélectionné un certain nombre d'entreprises familiales, peu importe sa taille, pour leur administrer notre questionnaire.

Étant donné les contraintes que face un chercheur pour la collecte des données, notamment dans le contexte de l'Algérie, nous avons diffusé le questionnaire suivant différentes manières afin d'atteindre le maximum d'observations possible :

Pour les auditeurs internes et les directeurs financiers, l'administration du questionnaire s'est déroulée suivant plusieurs voies à savoir : (1) par courrier électronique (email) accompagné d'une lettre dont les coordonnées ont été récupéré via des recommandations des professionnels et des déplacements préalables auprès des entreprises de l'échantillon. (2) par des déplacements auprès des entreprises familiales suivant la méthode des itinéraires qui permet de consulter plusieurs entreprises dans une période bien précise. (3) en ligne via le réseau professionnel et le networking.

Pour les commissaires aux comptes ou auditeurs externes, l'administration du questionnaire s'est déroulée principalement par l'envoi des questionnaires par courrier électronique assorti d'une lettre d'accompagnement aux personnes concernées. Les coordonnées des commissaires aux comptes ont été tiré du tableau des professionnels de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes⁴⁸⁷. Ainsi, via le réseau professionnel et via le lien Google Forms.

Enfin, nous nous sommes orientés vers les expositions nationales de la production algérienne, ce qui nous a permet de fréquenter le personnel de certaines entreprises familiales où nous avons pu avoir le contact des auditeurs internes et responsables financiers. Aussi, par téléphone pour s'informer si le questionnaire a été renseigné par les personnes concernées.

Tableau 4. 8 : Analyse récapitulative du formulaire

<i>Désignation</i>	<i>Auditeurs internes</i>	<i>Responsables financiers</i>	<i>CAC/ Auditeurs externes</i>	<i>Total</i>	<i>%</i>
<i>Nbr de formulaires envoyés par mail</i>	30	20	429	479	73%
<i>Nbr de formulaires diffusés via le réseau professionnel</i>	60	60	10	130	20%
<i>Nbr de formulaires administrés en face à face</i>	25	25	0	50	8%
<i>Nbr total de questionnaires administrés</i>	115	105	439	659	100%
<i>Nbr de formulaires reçus par mail</i>	1	0	17	18	27%
<i>Nbr de formulaires reçus en ligne</i>	19	09	5	33	49%
<i>Nbr de formulaires remplis en face à face</i>	11	05	0	16	24%
<i>Nbr de formulaires perdus</i>	14	20	0	34	51%
<i>Nbr total de questionnaires reçus</i>	31	14	22	67	100%
<i>Nbr de formulaires éloignés</i>	2	4	5	11	16%
<i>Total retenu par rapport au total administré</i>	29	10	17	56	08%

Source : Établi par l'auteur

L'administration du questionnaire a été effectuée en majorité en ligne en raison de la conjoncture sanitaire du pays liée à la covid-19. Sur un total de 67 formulaires reçus, 11 d'entre eux ont été éliminés, d'une part, par ce que les commissaires aux comptes n'ont jamais audité ou certifié les comptes d'une entreprise familiale et, d'autre part, en raison d'incohérence des réponses et par ce que les critères d'une entreprise familiale ne sont pas remplis.

⁴⁸⁷ Voir la décision n°002 du 09 janvier 2018 fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2018.

À la lumière de ce chapitre, il est admis que les entreprises familiales représentent la forme d'organisation la plus courante dans l'économie d'un pays y compris en Algérie. Quoiqu'il manque de statistiques, concernant cette catégorie d'entreprises, qui distinguent les entreprises familiales des entreprises non familiales et leurs contributions aux économies des pays du Maghreb ou plus particulièrement en Algérie.

En effet, les enquêtes réalisées récemment, par PwC et le STEP *Projet Global Consortium* sur les entreprises familiales à l'ère de la Covid-19, ont traité les pays de la région d'Afrique et Moyen-Orient comme un contexte homogène. Aussi, le contexte économique auquel les entreprises familiales opèrent, qui est délimité par la période à laquelle cette recherche est réalisée, a connu une récession à la suite de la conjoncture économique et la crise sanitaire mondiale.

Nous avons tenté de montrer également tout au long de ce chapitre, l'approche méthodologique adoptée, où nous avons mis en lumière notre posture épistémologique afin d'approcher la réalité tout en formulant des hypothèses qui seront testées dans le contexte de l'Algérie. Ainsi, Nous avons expliqué succinctement le déroulement de la démarche empirique commençant par le choix du terrain de la recherche jusqu'à l'étape de validation et l'administration du questionnaire.

Le dernier chapitre, en continuité de ce chapitre, sera dédié à la présentation et l'interprétation des observations et résultats de l'enquête terrain.

CHAPITRE 5

PRÉSENTATION ET DISCUSSION DES RÉSULTATS DE LA RECHERCHE

CHAPITRE 5

PRÉSENTATION ET DISCUSSION DES RÉSULTATS

DE LA RECHERCHE

Nous avons tenté au long des chapitres précédents de mettre en exergue, à partir de la revue de la littérature, la relation entre les différentes variables qui constituent le socle de notre recherche. Ceci, bien entendu, s'inscrit dans la perspective de comprendre le rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales et sa contribution à l'essor de celles-ci, tout en tenant compte des aspects économiques et la dimension de la richesse socio-émotionnelle. Cette dernière constitue le stade ultime du développement de la fonction d'audit interne.

Le présent chapitre a pour objectif d'analyser, à l'aide des outils statistiques et en fonction des observations obtenues, les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne. Pour ensuite interpréter le rôle et la qualité, de ce dernier, dans les entreprises familiales. De ce fait, ce chapitre est organisé ainsi qu'il suit :

- La première section présente une analyse descriptive des résultats de l'enquête ;
- La deuxième section offre une analyse multivariée des résultats de l'enquête.

5.1 ANALYSE DESCRIPTIVE DES RESULTATS DE L'ENQUETE

Cette section concerne la présentation des observations à l'aide du questionnaire en quatre catégories à savoir : (1) les caractéristiques des répondants ; (2) les caractéristiques de l'entreprise familiale ; (3) l'interprétation du rôle de l'audit interne ; et (4) la qualité de l'audit interne. Pour ce faire, nous analysons les données collectées en utilisant le logiciel SPSS et Microsoft EXCEL pour une meilleure visualisation des informations.

5.1.1 Caractéristiques des répondants

Le présent volet permet de construire une idée sur les caractéristiques des personnes ayant contribué à cette enquête en matière de leur tranche d'âge, leur niveau de qualification, leur expérience professionnelle et leur profession.

5.1.1.1 La tranche d'âge des répondants

La répartition des répondant selon leur tranche d'âge est présentée comme suit :

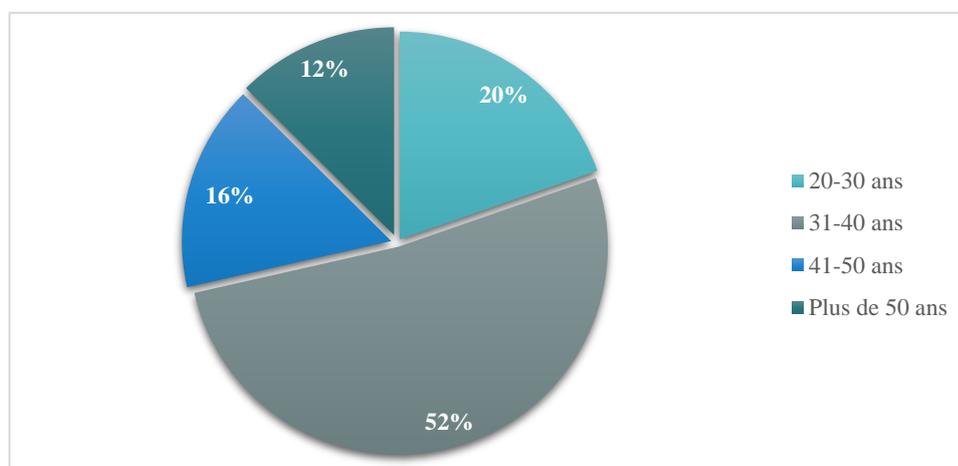
Tableau 5. 1 : Présentation des répondants par tranche d'âge

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
20-30 ans	11	19,6	19,6	19,6
31-40 ans	29	51,8	51,8	71,4
Valid 41-50 ans	09	16,1	16,1	87,5
Plus de 50 ans	7	12,5	12,5	100,0
Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

L'effectif des répondants peut être schématisé tel que le présente la figure ci-après :

Figure 5. 1 : Répartition des répondants par tranche d'âge



Source : Établi par l'auteur

La figure 5.1 indique que 52% des personnes interrogées sont âgées entre 31 et 40 ans. Comme le montre la figure, cette tranche d'âge constitue une majorité écrasante de l'échantillon de l'étude.

5.1.1.2 Le niveau de qualification des répondants

La qualification des répondants est un critère essentiel de l'échantillon et montre, entre autres, la capacité du répondant à appréhender les différentes thématiques abordées dans le questionnaire.

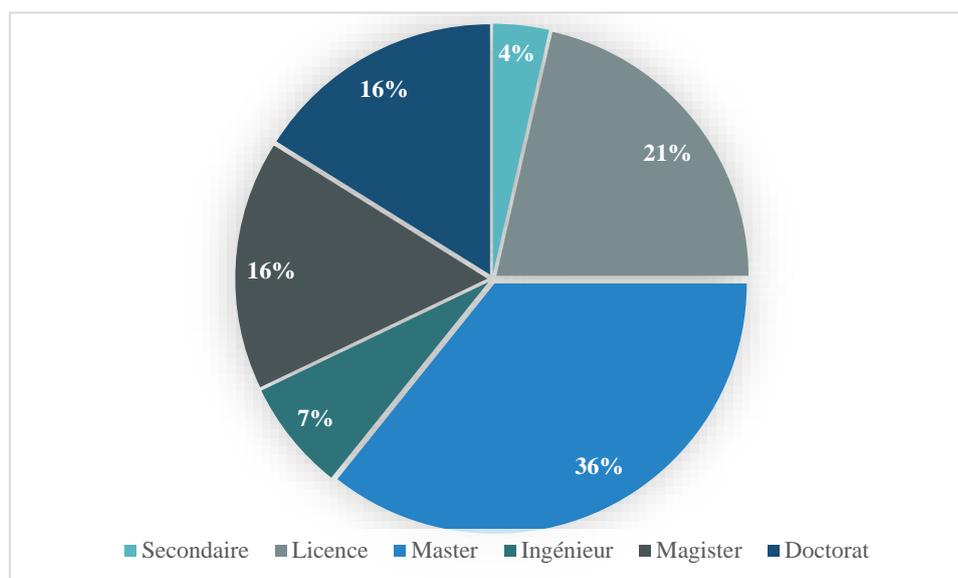
Tableau 5. 2 : Présentation du niveau de qualification des répondants

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Secondaire	2	3,6	3,6	3,6
	Licence	12	21,4	21,4	25,0
	Master	20	35,7	35,7	60,7
	Ingénieur	4	7,1	7,1	67,9
	Magister	9	16,1	16,1	83,9
	Doctorat	9	16,1	16,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

La figure 5.2 montre que la majorité écrasante des répondants ont un niveau d'instruction élevé. En effet, 97% des répondants ont un niveau universitaire dont 75% possède un master ou plus.

Figure 5. 2 : Répartition des répondants par niveau de qualification



Source : Établi par l'auteur

5.1.1.3 Le niveau d'expérience professionnelle des répondants

Le niveau d'expérience professionnelle des répondants traduit, entre autres, la compétence acquise des répondants tout au long de nombre d'années de travail ainsi que leur compréhension des interactions des différentes fonctions au sein de l'entreprise dont l'audit interne.

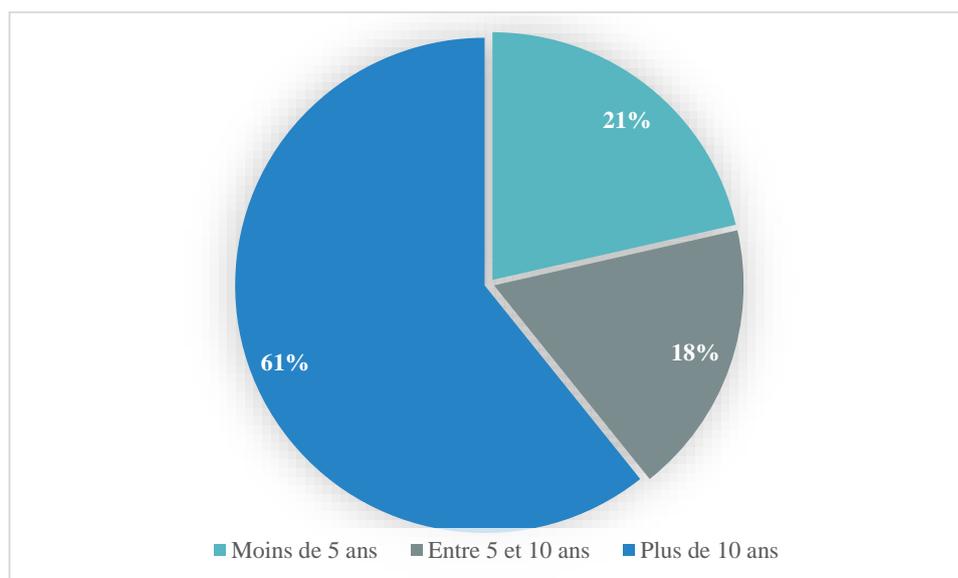
Tableau 5. 3 : Présentation des répondants par niveau d'expérience

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 5 ans	12	21,4	21,4	21,4
	Entre 5 et 10 ans	10	17,9	17,9	39,3
	Plus de 10 ans	34	60,7	60,7	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

L'expérience professionnelle des répondants peut être représentée graphiquement comme suit :

Figure 5. 3 : Répartition des répondants par niveau d'expérience



Source : Établi par l'auteur

La figure ci-dessus affiche que la majorité écrasante des répondants accumulent plus de dix ans d'expérience professionnelle dans le domaine, soit 61% de l'effectif de l'échantillon. Cela signifie que les répondants ont une grande maîtrise du métier exercé et une connaissance considérable des variables de la recherche. Ce qui permet d'obtenir des avis les plus affinés. Tandis que 21% des répondants possèdent moins de cinq ans d'expérience et 18% ayant une expérience entre cinq et dix ans.

5.1.1.4 Les répondants ayant une certification professionnelle

Un auditeur interne possède une certification professionnelle, à titre d'exemple CIA, est considéré comme un critère de qualité et de compétence de celui-ci.

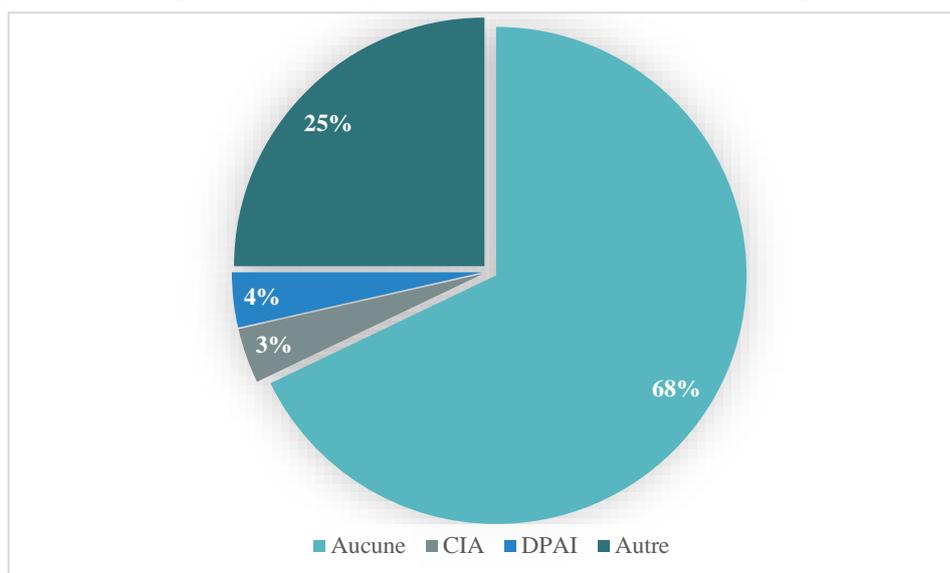
Tableau 5. 4 : Présentation des répondants ayant une certification professionnelle

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Aucune	38	67,9	67,9	67,9
	CIA	2	3,6	3,6	71,4
	DPAI	2	3,6	3,6	75,0
	Autre	14	25,0	25,0	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

Le tableau ci-dessus peut être représenté ainsi qu'il suit :

Figure 5. 4 : Répartition des répondants ayant des certifications professionnelles



Source : Établi par l'auteur

Le tableau et la figure 5.4 révèlent que seulement 7% des répondants possèdent de certifications professionnelles CIA et DPAI. Tandis que 25% des répondants possèdent d'autres types de certifications, entre autres, l'expertise comptable et le commissariat aux comptes. Par contre, 68% des répondants n'ont aucune certification professionnelle. Cela ne remet pas en cause que les auditeurs qui n'ont pas de certification professionnelle sont compétents. Pour une raison ou une autre, dans le contexte de l'Algérie il paraît essentiel que l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) sensibilise les professionnels à obtenir ce genre de certification dans l'exercice de leurs missions.

5.1.1.5 La profession des répondants

Étant donné que le questionnaire a été administré aux différents professionnels, nous leur avons demandé d'indiquer la profession qu'ils exercent pour le compte de l'entreprise familiale. Il convient de rappeler que les destinataires du questionnaire étaient des responsables de l'audit interne (RAI) ; des auditeurs internes (AI) ; des directeurs administratifs et financiers (DAF) et ; des auditeurs externes (AE) ou des Commissaires aux comptes (CAC).

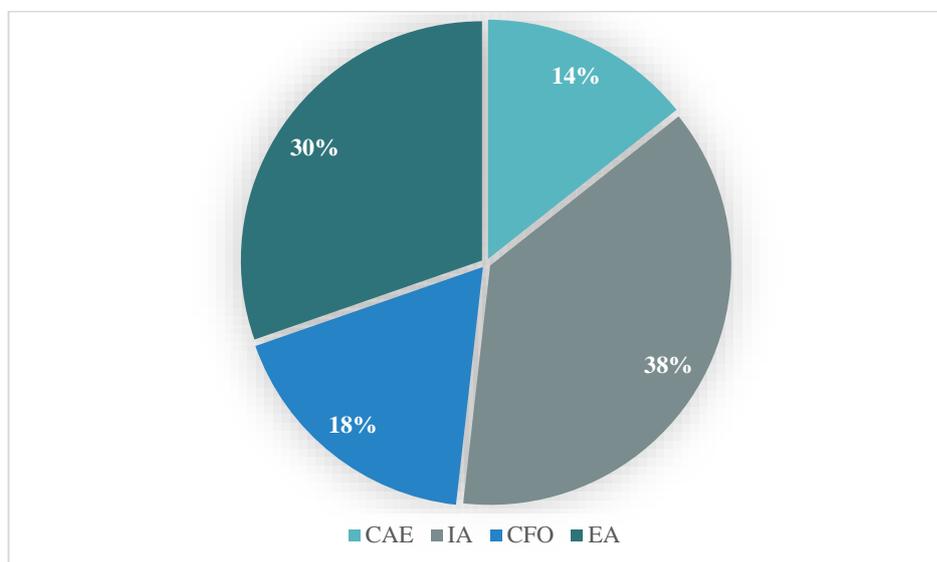
Tableau 5. 5 : Présentation des répondants par profession

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	CAE	8	14,3	14,3	14,3
	IA	21	37,5	37,5	51,8
	CFO	10	17,9	17,9	69,6
	EA	17	30,4	30,4	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

La figure ci-dessous nous simplifie les données citées dans le tableau

Figure 5. 5 : Répartition des répondants par profession



Source : Établi par l'auteur

Cette figure nous indique que la majorité des répondants exercent l'audit interne comme profession, soit 38%. Contre 30% des auditeurs externes / commissaires aux comptes et 18% des directeurs administratifs et financiers.

5.1.2 Caractéristiques des entreprises familiales de l'échantillon

Cette partie permet de construire une idée sur les caractéristiques des entreprises familiales de l'échantillon en matière de l'activité de l'entreprise, le nombre d'effectif, la propriété familiale et le nombre de générations.

5.1.2.1 Secteur d'activité des entreprises familiales

L'objectif de cette question est de connaître la présence des entreprises familiales dans les différents secteurs d'activité.

Tableau 5. 6 : Présentation des entreprises de l'échantillon par secteur d'activité

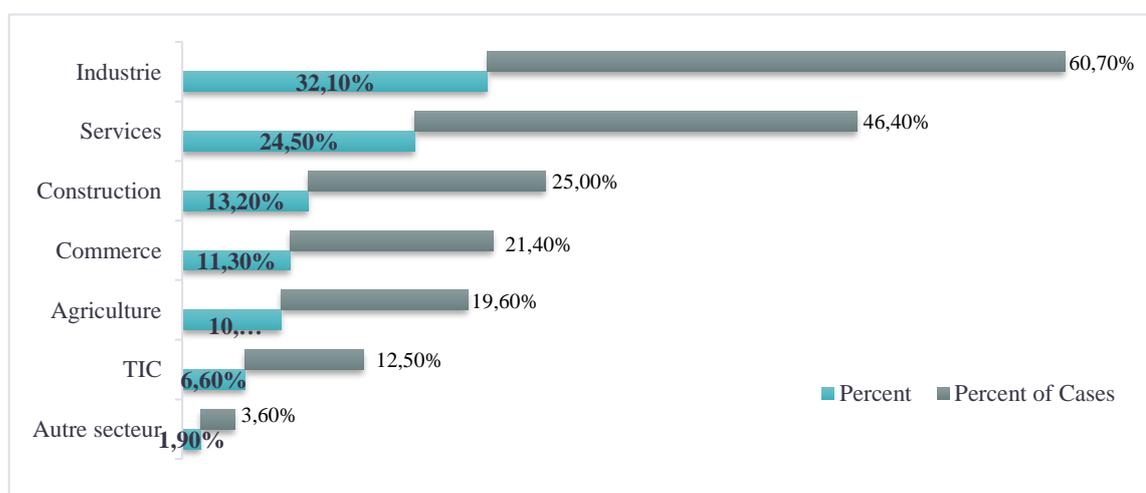
	N	Percent	Percent of Cases
Agriculture	11	10,4%	19,6%
Commerce	12	11,3%	21,4%
Construction	14	13,2%	25,0%
Industrie	34	32,1%	60,7%
Services	26	24,5%	46,4%
TIC	7	6,6%	12,5%
Autre secteur	2	1,9%	3,6%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Source : Établi par l'auteur

À noter que le nombre ici ne représente pas le nombre d'entreprises mais plutôt le nombre de secteurs auxquels les entreprises de l'échantillon opèrent. En effet, il pourrait avoir une entreprise ayant plusieurs activités, d'où la question à choix multiples.

Figure 5. 6 : Répartition des entreprises de l'échantillon par secteur d'activité



Source : Établi par l'auteur

La figure 5.6 nous indique que la majorité écrasante des entreprises familiales de l'échantillon sont des entreprises industrielles et de services. Soit 32% des répondants travaillent pour le compte d'une entreprise familiale industrielle et 25% pour le compte des entreprises familiales de prestations de services.

5.1.2.2 La taille des entreprises familiales

Pour distinguer entre une entreprise de petite taille et une entreprise de grande taille, nous nous sommes basés sur la loi n° 17-02 du 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME).

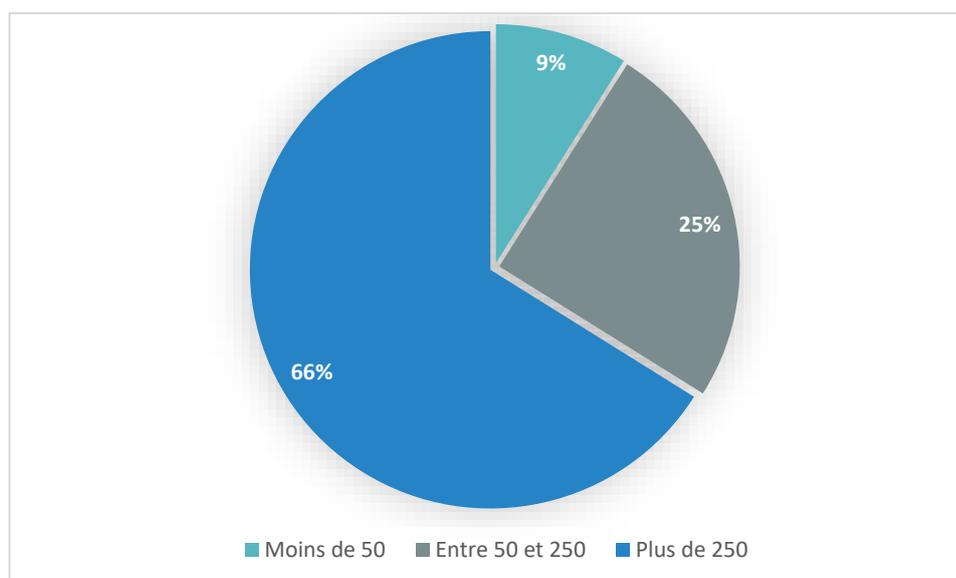
Tableau 5. 7 : Présentation des entreprises familiales par nombre d'effectif

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Moins de 50	5	8,9	8,9	8,9
	Entre 50 et 250	14	25,0	25,0	33,9
	Plus de 250	37	66,1	66,1	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

66% des entreprises familiales de l'échantillon sont des entreprises de grande taille, 25% d'entre elles sont des entreprises de taille moyenne et 9% d'entre elles sont des petites entreprises.

Figure 5. 7 : Répartition des entreprises familiales selon le nombre d'effectif



Source : Établi par l'auteur

5.1.2.3 Le degré de décentralisation

Les notions d'hierarchie et de décentralisation impliquent qu'une entreprise plus grande et plus décentralisée sera plus susceptible de mettre en place un service d'audit interne. Ce dernier aura pour mission de garantir l'unité de commandement et la cohérence globale des politiques et des stratégies entre le siège de l'entreprise familiale et les différents segments opérationnels ou les entités filiales.

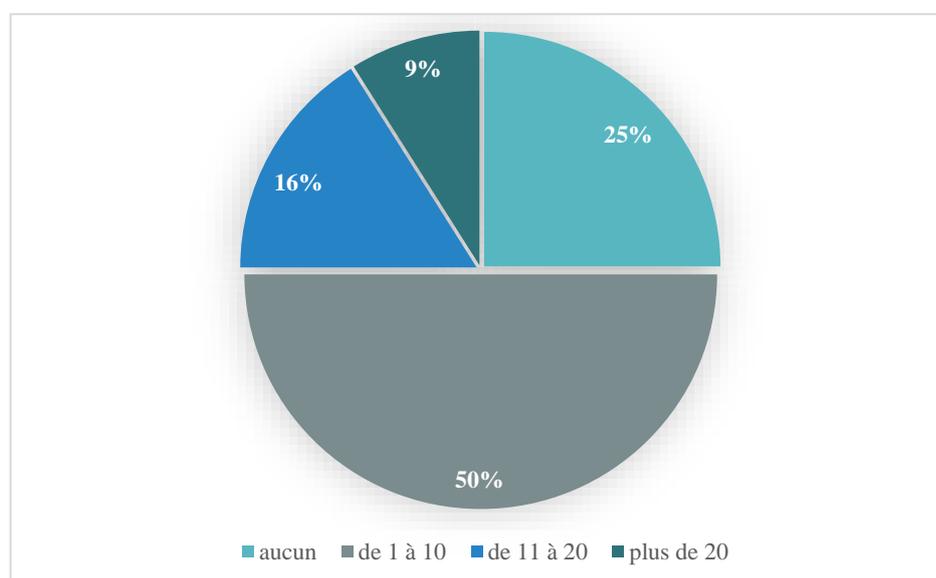
Tableau 5. 8 : Présentation des entreprises familiales par nombre de filiales

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Aucun	14	25,0	25,0	25,0
	De 1 à 10	28	50,0	50,0	75,0
	De 11 à 20	9	16,1	16,1	91,1
	Plus de 20	5	8,9	8,9	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

Ce tableau peut être schématisé en fonction de nombre de segments opérationnels comme suit

Figure 5. 8 : Répartition des entreprises familiales par nombre de filiales



Source : Établi par l'auteur

Cette figure montre que 66% des entreprises de l'échantillon ont au moins une filiale décentralisée jusqu'à 20 entités filiales. 9% des entreprises familiales ont plus de 20 filiales et 25% des entreprises familiales n'ont aucune entité filiale décentralisée.

5.1.2.4 La proportion du capital détenu par la famille

Le critère de propriété est l'un des paramètres particuliers permettant la distinction d'une entreprise familiale d'une entreprise non familiale. Dans notre étude nous avons inclus les propriétaires familiaux minoritaires étant donné que dans l'une des phases de l'évolution des dites entreprises, ils étaient éventuellement des actionnaires majoritaires.

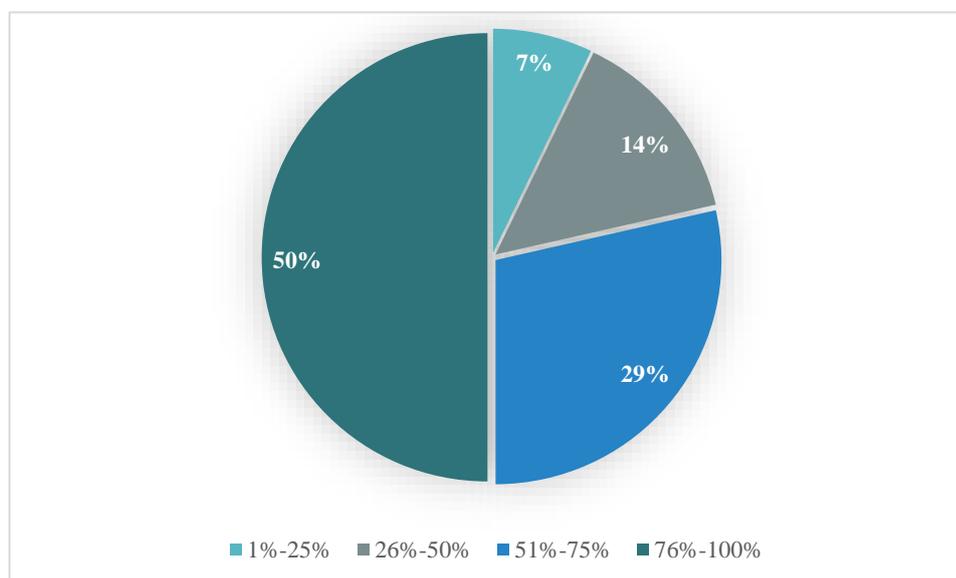
Tableau 5. 9 : Présentation de la proportion du capital détenu par la famille

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1%-25%	4	7,1	7,1	7,1
	26%-50%	8	14,3	14,3	21,4
	51%-75%	16	28,6	28,6	50,0
	76%-100%	28	50,0	50,0	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

La figure ci-après visualise mieux les pourcentages des réponses obtenues.

Figure 5. 9 : Répartition des entreprises familiales par critère de propriété



Source : Établi par l'auteur

La figure 5.9 nous affiche que les propriétaires familiaux, de la majorité écrasante des entreprises familiales de l'échantillon, détiennent plus de 50% du capital de la société, soit 79% des réponses. Contre 21% des réponses indiquant que, les membres de la famille détiennent moins de 50% du capital de la société.

5.1.2.5 La proportion des administrateurs non familiaux

La littérature nous enseigne qu'à mesure que le nombre des administrateurs non familiaux augmente, une plus grande demande de mécanisme de surveillance, tel que l'audit interne, se manifesterait ; et ce, pour s'assurer que l'entreprise est gérée convenablement aux intérêts des différentes parties prenantes.

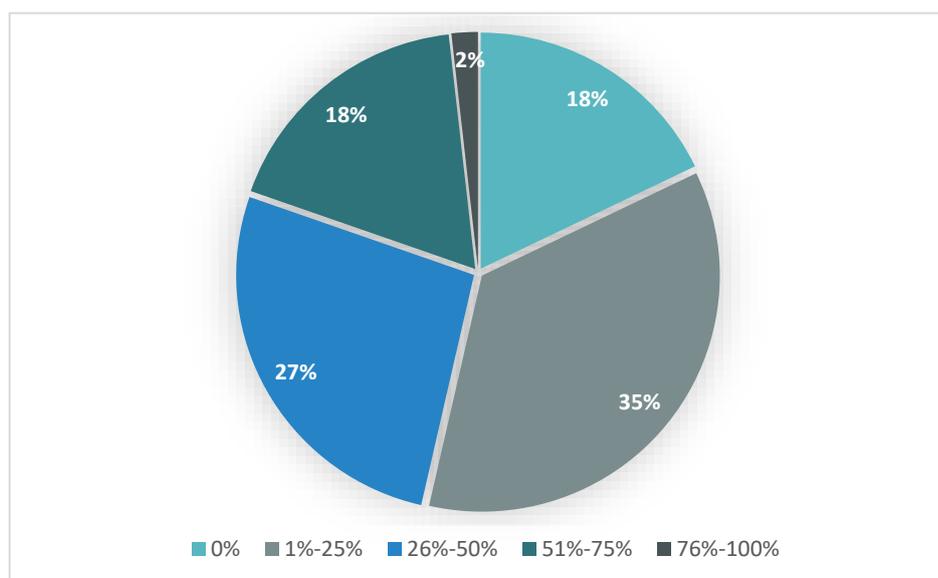
Tableau 5. 10 : Présentation de la proportion des administrateurs non familiaux

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0%	10	17,9	17,9	17,9
	1%-25%	20	35,7	35,7	53,6
	26%-50%	15	26,8	26,8	80,4
	51%-75%	10	17,9	17,9	98,2
	76%-100%	1	1,8	1,8	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

La figure 5.10 indique que 18% des entreprises familiales n'ont aucun administrateur externe (hors famille). Aussi, la proportion des administrateurs non familiaux minoritaires est à 63%, et majoritaires allant de 2% à 18% du total des observations.

Figure 5. 10 : Répartition des administrateurs non familiaux



Source : Établi par l'auteur

5.1.2.6 La direction de l'entreprise familiale

L'un des facteurs spécifiques, que la littérature suggère, incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne concerne l'introduction d'un management non familial. L'objectif donc de cette question est de savoir si la direction de l'entreprise de l'échantillon est assurée par un dirigeant non issu de la famille.

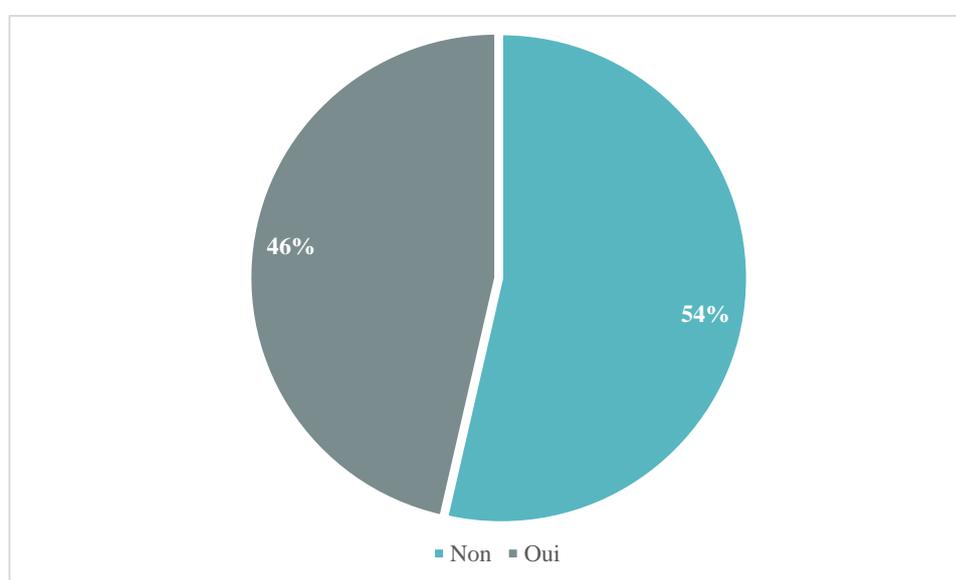
Tableau 5. 11 : Présentation du mangement des entreprises familiales

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Non	30	53,6	53,6	53,6
	Oui	26	46,4	46,4	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

À noter que la réponse « non » signifie que la direction de l'entreprise est gérée par un membre de la famille. Tandis que la réponse « oui » signifie que les entreprises de l'échantillon ont un management non familial.

Figure 5. 11 : Répartition de la direction de l'entreprise familiale



Source : Établi par l'auteur

Cette figure indique que 54% des entreprises de l'échantillon sont gérées par un membre de la famille (management familial). Contre 46% qui ont un management non familial. Autrement dit, la direction de l'entreprise est assurée par un dirigeant non issu de la famille.

5.1.2.7 La génération des propriétaires familiaux

Cette question permet de savoir, entre autres, les phases de l'évolution des entreprises familiales et les différentes étapes de transformation de la propriété au fil des générations. Nous y voyons principalement trois générations.

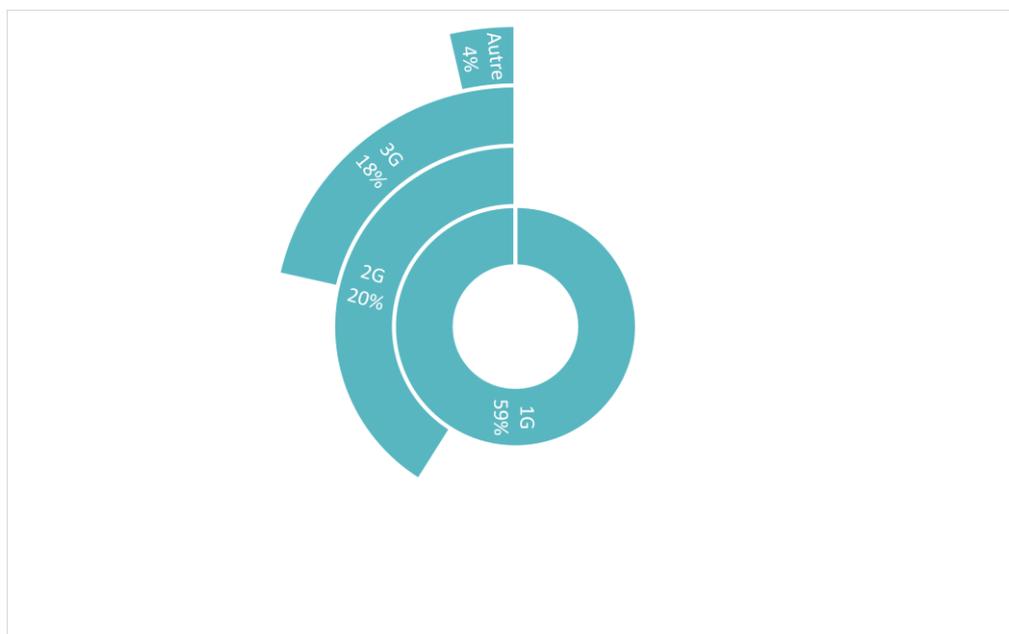
Tableau 5. 12 : Présentation de la génération des propriétaires familiaux

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1ère génération	33	58,9	58,9	58,9
	2ème génération	11	19,6	19,6	78,6
	3ème génération	10	17,9	17,9	96,4
	Autre	2	3,6	3,6	100,0
	Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

En fonction des réponses des personnes interrogées. Il figure que les propriétaires familiaux de la moitié des entreprises de l'échantillon sont de la première génération, soit 59%. Aussi, 20% d'entre eux représentent la deuxième génération et 18% de la troisième génération. Contre 4% éventuellement de la quatrième génération voire plus.

Figure 5. 12 : Représentation de la génération des propriétaires familiaux



Source : Établi par l'auteur

5.1.2.8 La génération active dans l'entreprise familiale

En continuité de la question précédente, dans une entreprise familiale, il pourrait avoir plusieurs générations actives dans l'entreprise. Cette implication de la famille dans le management de l'entreprise est considérée, selon Handler (1989), comme l'une des dimensions de configuration de l'entreprise familiale.

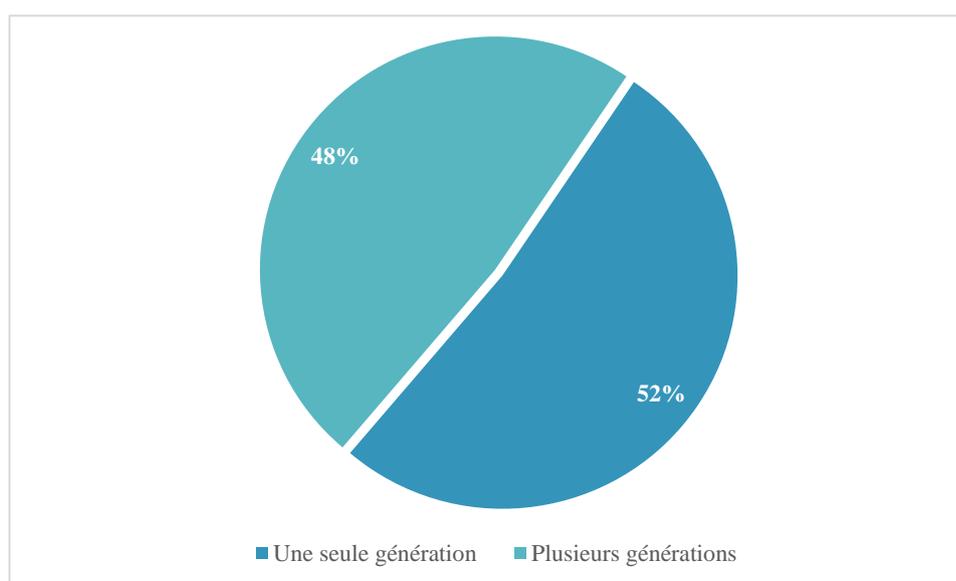
Tableau 5. 13 : Présentation de l'implication de la famille dans le management

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Une seule génération	29	51,8	51,8	51,8
Valid Plusieurs générations	27	48,2	48,2	100,0
Total	56	100,0	100,0	

Source : Établi par l'auteur

Selon les résultats de l'enquête, le pourcentage des entreprises familiales auxquelles une seule génération qui est impliquée dans le management est de 52%. Contre 48% des répondants indiquent qu'il existe plusieurs générations impliquées dans le management des entreprises familiales constituant notre échantillon.

Figure 5. 13 : Représentation de l'implication de la famille dans le management



Source : Établi par l'auteur

5.1.3 Interprétation du rôle de l'audit interne

L'audit interne en tant que mécanisme de règlement des conflits doit faire face efficacement aux diverses dimensions de la situation de conflit au sein des entreprises familiales. En outre, il semble que les spécificités des entreprises familiales influent le rôle que peut jouer l'audit interne dans celles-ci. C'est dans cette optique que nous nous intéressons en ce qui suit à la perception et l'interprétation du rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales, bien entendu, dans le contexte de l'Algérie. Pour ce faire, nous montrons de prime abord l'effectif des entreprises de l'échantillon employant un staff permanent d'audit interne ou ayant sollicité des services d'audit interne via *outsourcing*.

Tableau 5. 14 : Présentation des entreprises familiales ayant un service d'audit interne

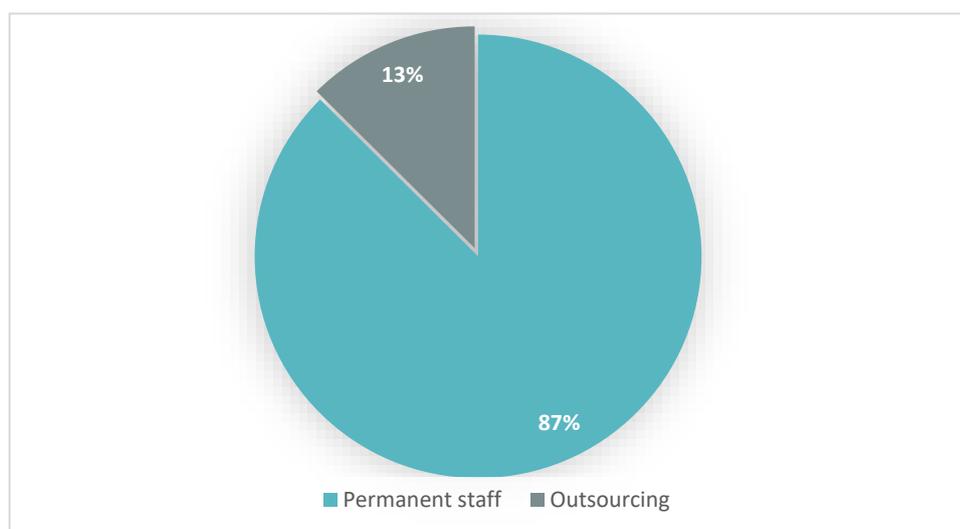
		Responses		Percent of Cases
		N	Percent	
Valid ^a	L'entreprise emploie-t-elle du personnel permanent pour effectuer l'audit interne ?	42	87,5%	87,5%
	L'entreprise s'adresse-t-elle à un cabinet externe pour effectuer l'audit interne ?	6	12,5%	12,5%
Total		48	100,0%	100,0%

a. Dichotomy group tabulated at value 1.

Source : Établi par l'auteur

La figure 5.14 indique que 87% des entreprises familiales emploient un staff permanent d'auditeur interne. Contre 13% des entreprises de l'échantillon ont externalisé les services d'audit interne.

Figure 5. 14 : Représentation des entreprises familiales employant l'audit interne



Source : Établi par l'auteur

5.1.3.1 L'audit interne joue un rôle disciplinaire

Les statistiques descriptives de l'échantillon qui concerne le rôle traditionnel de l'audit interne dans les entreprises familiales sont présentées ainsi :

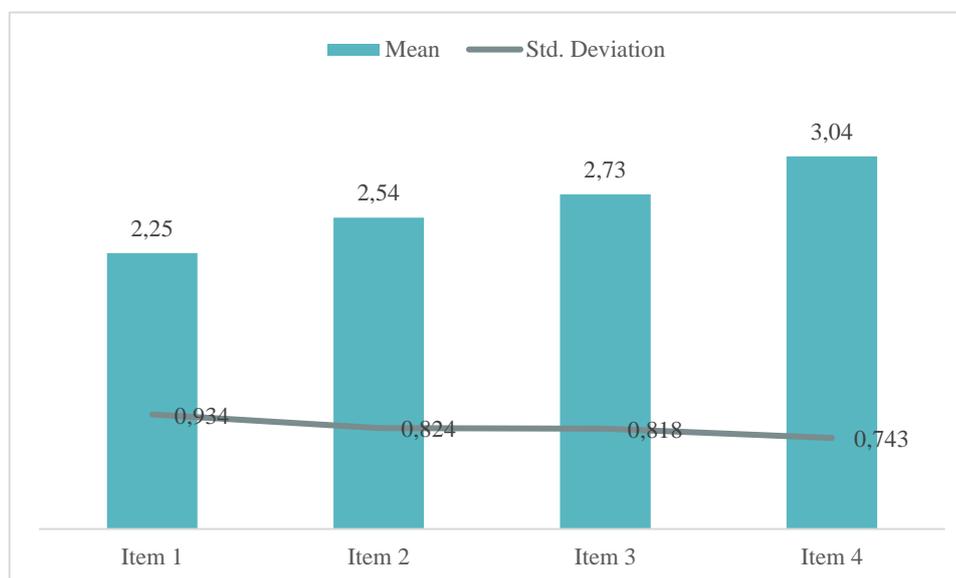
Tableau 5. 15 : Items relatifs au rôle disciplinaire de l'audit interne

Items	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Contrôle des relations entre actionnaires familiaux (majoritaires) et actionnaires non familiaux (minoritaires)	48	1	4	2,25	,934
Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers	48	1	4	2,54	,824
Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux	48	1	4	2,73	,818
Contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés	48	1	4	3,04	,743
Valid N (listwise)	48			2,64	,830

Source : Établi par l'auteur

La tendance de la moyenne des réponses et l'écart-type sont schématisés ainsi qu'il suit :

Figure 5. 15 : Statistiques descriptives du rôle disciplinaire de l'audit interne



Source : Établi par l'auteur

Il ressort de ces statistiques que l'audit interne, par son approche systémique et méthodique, permet de réduire les conflits d'intérêts et l'asymétrie d'information notamment en matière de contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés avec un score de 3,04 qui représente le score le plus élevé entre les items.

La figure 5.15 affiche aussi que l'audit interne permet de réduire les conflits d'intérêts engendrés entre les propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux ou créanciers. En revanche, il en ressort que le score est relativement faible quant à la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits entre les actionnaires familiaux et les actionnaires non familiaux, soit une moyenne relativement faible de (2,25).

Dans l'ensemble des items, il en figure que le score total est supérieur à la moyenne, soit (2,64) représentant un score relativement élevé car la moyenne est comprise entre [2,51-3,25] avec un écart type proche d'un (0,83). Nous pouvons dire à cet effet que la plupart des points tourne autour de la moyenne et il n'y a pas de grosse dispersion. Ce qui signifie que le rôle de l'audit interne au sein des entreprises familiales est interprété comme mécanisme visant à discipliner les comportements opportunistes notamment en matière de contrôle des relations interne entre dirigeants et salariés.

5.1.3.2 L'audit interne joue un rôle cognitif

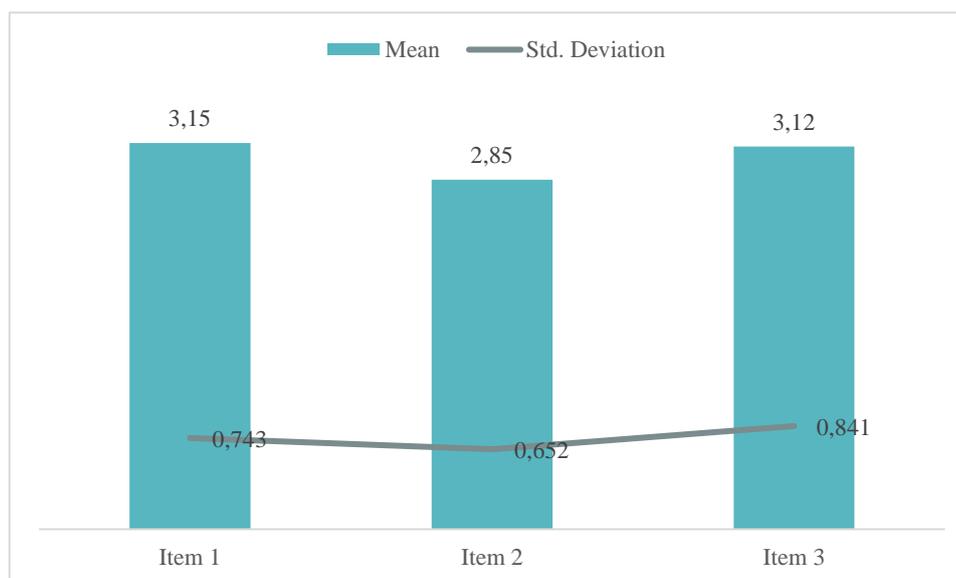
Nous présentons en ce qui suit les statistiques descriptives de l'échantillon relatives au rôle cognitif de l'audit interne dans les entreprises familiales.

Tableau 5. 16 : Items relatifs au rôle cognitif de l'audit interne

Items	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Fournir une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs	48	1	4	3,15	,825
Fournir une assurance que les intérêts des diverses parties prenantes seront satisfaits et contribuer à améliorer les relations avec celles-ci.	48	2	4	2,85	,618
Fournir des conseils pour permettre aux propriétaires/dirigeants familiaux d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse organisationnelle	48	1	4	3,12	,841
Valid N (listwise)	48			3,04	0,746

Source : Établi par l'auteur

Pour mieux visualiser le tableau ci-dessus, nous allons représenter la moyenne et l'écart type sous forme graphique ainsi qu'il suit :

Figure 5. 16 : Statistiques descriptives du rôle cognitif de l'audit interne

Source : Établi par l'auteur

Les statistiques montrent que l'audit interne, par le biais de ses missions d'assurance et de conseil, permet largement d'atténuer les conflits cognitifs et l'asymétrie de connaissance au sein des entreprises familiales. Il en résulte que l'audit interne au sein des entreprises familiales, a principalement pour mission de donner une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs, soit le score le plus élevé (3,15). Le score de l'échelle des trois items est supérieur à la moyenne. Ceci dit que les réponses se situent entre les deux catégories de l'échelle de Likert (d'accord, tout à fait d'accord).

Dans l'ensemble, le score total est relativement élevé et supérieure à la moyenne, soit (3,04) avec un écart type de (0,746). Ceci dit que le rôle de l'audit interne est interprété comme mécanisme producteur des connaissances au sein des entreprises familiales.

5.1.3.3 L'audit interne joue un rôle spécifique

Afin d'interpréter le rôle spécifique envisagé pour l'audit interne au sein des entreprises familiales algériennes, nous avons introduit la dimension socio-émotionnelle qui est spécifique au contexte des entreprises familiales. Cette dimension fait référence aux aspects non financiers et facultés affectives des propriétaires familiaux. Où l'audit interne est appelé à prendre en considération les risques et les opportunités engendrés du souci des propriétaires familiaux de préserver leur richesse socio-émotionnelle.

5.1.3.3.1 Les dimensions de la richesse socio-émotionnelle

Les statistiques relatives à l'identification de la dimension socio-émotionnelles au sein des entreprises familiales de l'échantillon sont présentées comme suit :

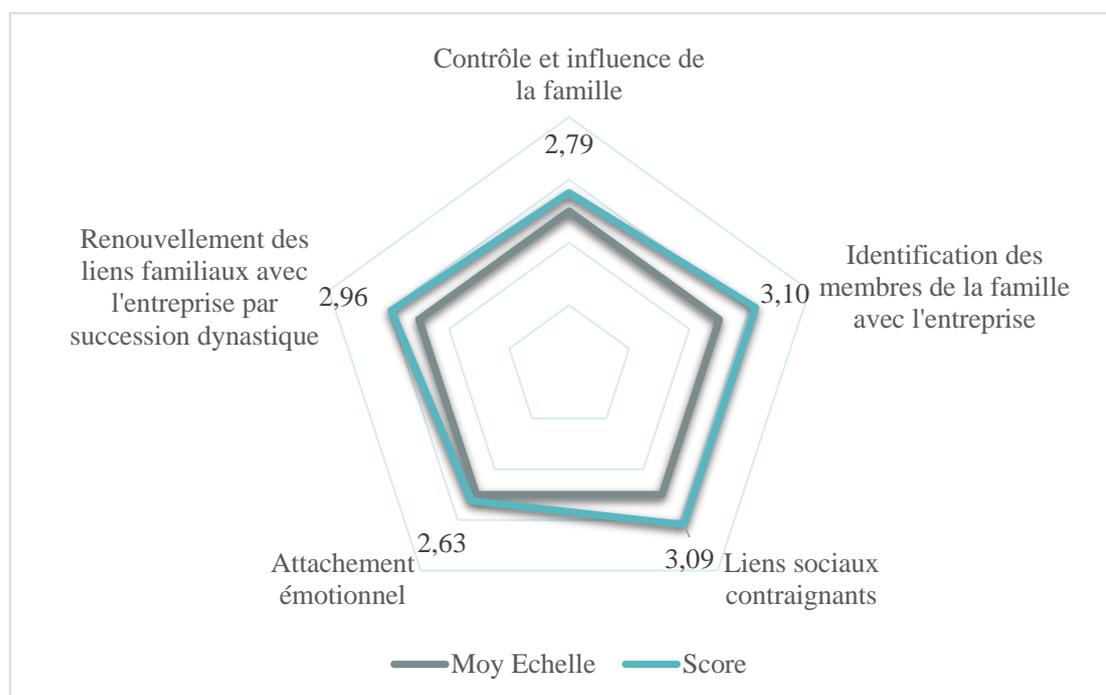
Tableau 5. 17 : La moyenne des items de SEW par catégorie

Dimensions SEW	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Contrôle et influence de la famille	48	1,00	4,00	2,7917	,84949
Identification des membres de la famille avec l'entreprise	48	1,00	4,00	3,1042	,74347
Liens sociaux contraignants	48	2,00	4,00	3,0938	,46877
Attachement émotionnel	48	1,50	4,00	2,6250	,56962
Renouvellement des liens familiaux avec l'entreprise par succession dynastique	48	1,00	4,00	2,9583	,64274
Valid N (listwise)	48			2,91	0,655

Source : Établi par l'auteur

Pour mesurer la dimension de SEW, nous avons utilisé dix items regroupés en cinq dimensions. Le score obtenu pour chaque dimension a été comparé avec la moyenne de l'échelle. Le résultat est affiché ci-après :

Figure 5. 17 : Présentation des résultats statistiques relatifs aux dimensions de SEW



Source : Établi par l'auteur

Il ressort des statistiques que la dimension de la richesse socio-émotionnelle est bel est bien présente au sein des entreprises familiales de l'échantillon. Quant à la première dimension, qui fait référence au contrôle et à l'influence des membres de la famille. Elle a été mesurée en se basant sur deux critères à savoir : la part familiale du capital de la société et la présence majoritaire des membres de la famille au conseil d'administration ou de surveillance. Le score obtenu (2,79) qui est relativement élevé indique, entre autres, le besoin des membres de la famille d'un contrôle continu de l'entreprise afin de préserver leur richesse socio-émotionnelle.

Par ailleurs, le score obtenu pour la deuxième et la troisième dimensions, qui est de (3,1) montre que les entreprises familiales de l'échantillon sont considérées comme une extension de la famille elle-même. Aussi, les répondants considèrent que les entreprises familiales donnent une importance aux liens sociaux et à l'établissement des relations solides avec les autres institutions.

Quant à la quatrième dimension, qui fait référence au rôle des émotions dans le contexte de l'entreprise familiale, les répondants considèrent discrètement, par un score de (2,63), que les émotions et les considérations affectives de la famille ont une influence sur le processus décisionnel.

Pour la dernière dimension qui s'agit du renouvellement des liens familiaux avec l'entreprise par succession dynastique, le score obtenu est de (2,96). Il en résulte de ce dernier que les répondants considèrent que les membres de la famille ont l'intention de transmettre l'entreprise aux générations futures pour assurer la continuation de la dynastie familiale.

En définitive, le score total obtenu de toutes cette dimension est égale à (2,91) qui est supérieure à la moyenne. Ce score indique que les répondants considèrent que la préservation de la richesse socio-émotionnelle de la famille est une fin en soi pour les entreprises familiales.

Ceci dit que les considérations affectives pour les membres de la famille sont aussi importantes que les considérations financières. Aussi, les propriétaires familiaux seront incités à faire des choix afin d'éviter tout risque de perte en SEW. Ce comportement pourrait impacter négativement la performance financière de l'entreprise et, par conséquent, pourrait engendrer des conflits entre les différentes parties prenantes. D'où le rôle spécifique envisagé pour l'audit interne qui doit prendre en considération cette dimension lors de l'exercice de ses missions.

5.1.3.3.2 L'arbitrage entre objectifs économiques et SEW par l'audit interne

Les résultats statistiques relatifs au rôle spécifique de l'audit interne au sein des entreprises familiales sont présentés dans le tableau ci-dessous.

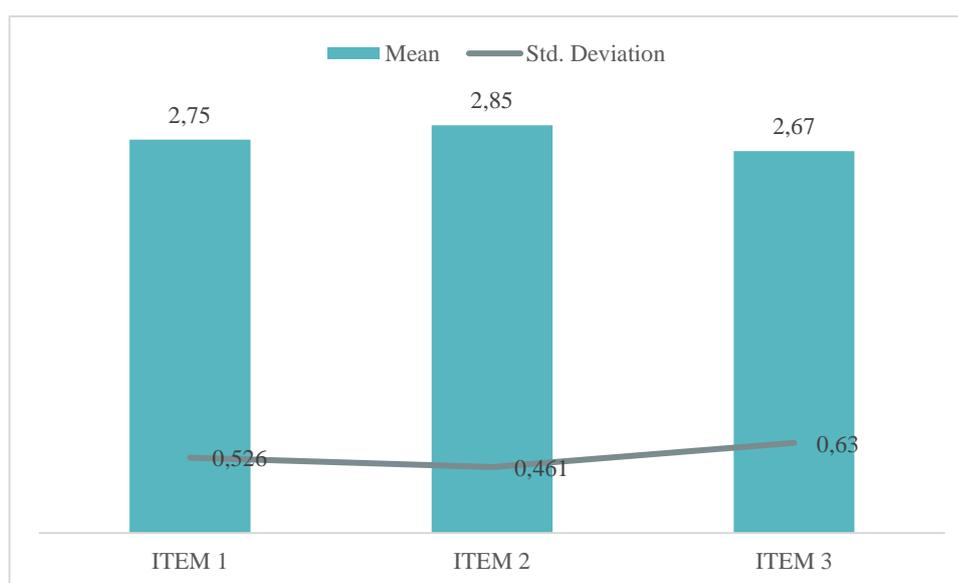
Tableau 5. 18 : Résultats afférent à l'audit interne et la richesse socio-émotionnelle

Items	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
Les risques inhérents à chacune des décisions stratégiques en termes de perte de richesse socio-émotionnelle et en termes financier et économiques ainsi que leurs conséquences	48	2	4	2,75	,526
Quelles parties prenantes sont susceptibles de retirer un avantage de décisions stratégiques fondées sur la préservation de la richesse socio-émotionnelle	48	2	4	2,85	,461
Dans quelle condition l'accent mis sur la richesse socio émotionnelle est bénéfique ou préjudiciable à la performance de l'entreprise	48	2	4	2,67	,630
Valid N (listwise)	48			2,76	0,539

Source : Établi par l'auteur

Afin de mieux visualiser les scores obtenus, nous schématisons en ce qui suit la moyenne des items et l'écart type qui ont été analysé en utilisant le logiciel PSS.

Figure 5. 18 : Résultats statistiques afférent à l'audit interne et la richesse socio-émotionnelle



Source : Établi par l'auteur

Il résulte de la figure précédente que les opinions des répondants sont très rapprochées. En effet, l'ensemble des réponses se situent dans l'intervalle [2.51 ; 3.25] qui représente un score relativement élevé et supérieur à la moyenne de l'échelle soit (2,76). Ceci dit que les répondants considèrent que l'audit interne au sein des entreprises familiales contribue modérément à l'arbitrage entre les objectifs économiques et non économiques de la famille.

5.1.3.3.3 Le débiaisage des décisions managériales par l'audit interne

Les statistiques descriptives, relatives à l'audit interne et sa contribution à débiaiser les décisions managériales, sont présentées comme suit :

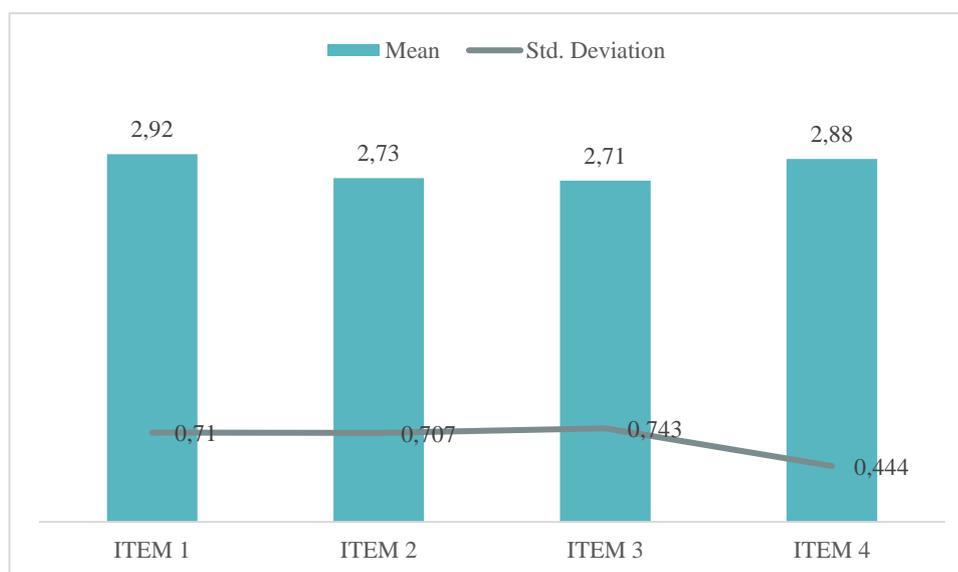
Tableau 5. 19 : Résultats afférents au débiaisage des décisions par l'audit interne

Items	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Erreurs de compréhension commises par les dirigeants	48	1	4	2,92	,710
Erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions	48	1	4	2,73	,707
Erreurs décisionnelles commises liées à l'orgueil des dirigeants	48	1	4	2,71	,743
Erreurs décisionnelles commises sous l'effet de la pression des pairs	48	1	3	2,88	,444
Valid N (listwise)	48			2,81	0,651

Source : Établi par l'auteur

Le score moyen de chaque item et l'écart type sont présentés en graphique combiné ainsi :

Figure 5. 19 : Statistiques descriptives relatives au débiaisage des décisions par l'audit interne



Source : Établi par l'auteur

Il ressort de ces statistiques que le score de chaque item est situé entre [2.51 ; 3.25] qui représente un score supérieur à la moyenne de l'échelle. Le score moyen de l'ensemble des items est relativement élevé (2,81), qui représente la catégorie « d'accord » de l'échelle. Il en résulte que les répondants considèrent discrètement que l'audit interne contribue au débiaisage des décisions managériales et à la correction des pertes d'efficacité liées aux erreurs décisionnelles commises par les dirigeants.

5.1.4 La qualité de l'audit interne dans les entreprises familiales

Nous allons présenter en ce qui suit les résultats obtenus de l'enquête terrain sur la qualité de l'audit interne dans le contexte des entreprises familiales algérienne en matière d'indépendance et d'objectivité, de performance et de compétences des auditeurs internes.

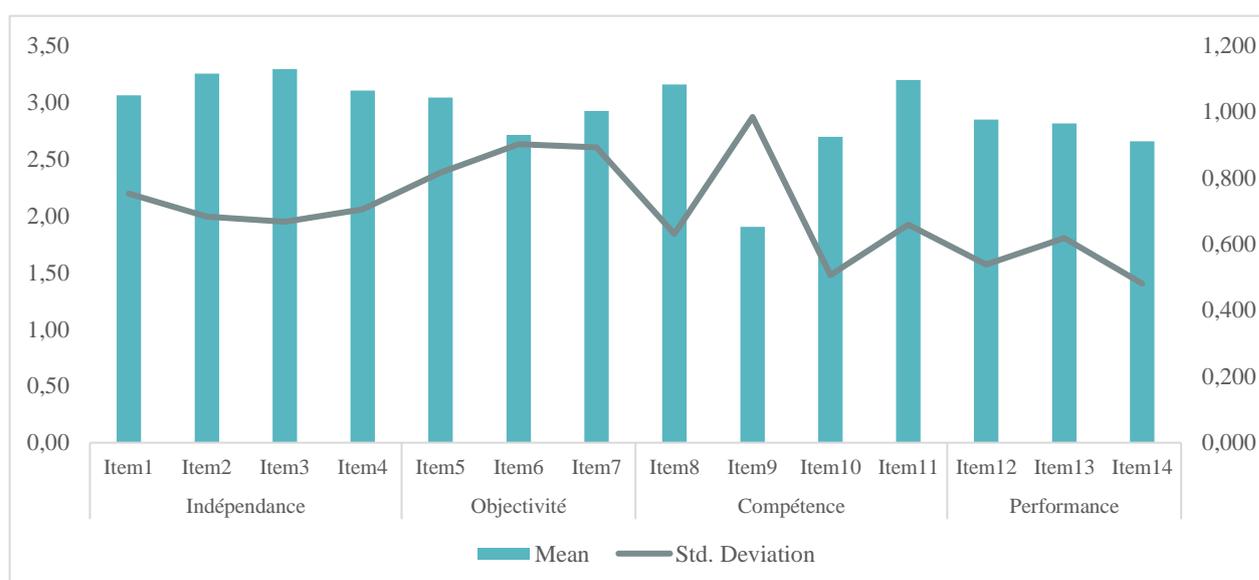
Tableau 5. 20 : Présentation des résultats relatifs à la qualité de l'audit interne

Critères	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Les critères d'indépendance	48	2,25	4,00	3,177	,567
Les critères d'objectivité	48	1,00	4,00	2,889	,719
Les critères de compétence	48	2,13	3,75	2,732	,372
Les critères de performance	48	2,00	3,67	2,771	,441
Valid N (listwise)	48			2,89	,525

Source : Établi par l'auteur

Le score de chaque item et l'écart type sont schématisés comme suit :

Figure 5. 20 : Statistiques descriptives relatives à la qualité de l'audit interne



Source : Établi par l'auteur

La figure 5.20 affichent le score des items utilisés pour mesurer chacune des quatre conditions de qualité de l'audit interne dans les entreprises familiales. Il en résulte que le score de chaque item est situé entre [2.51 ; 3.25] qui représente un score supérieur à la moyenne de l'échelle. À l'exception du l'item 9 relatif au pourcentage des auditeurs ayant une certification professionnelle CIA ou DPAI où le score est en dessous de la moyenne (1,90) qui est situé entre [1,76 ; 2.5] représentant un résultat relativement faible.

Par ailleurs, le score recalculé au niveau des quatre variables (indépendance, objectivité, compétence et performance) est relativement élevé et varie entre [2.51 ; 3.25] qui représente la catégorie « d'accord » de l'échelle ; ce qui porte la moyenne générale de tous les items à (2,89). Ce dernier, signifie selon les opinions des répondants que les conditions de qualité de l'audit interne sont réunies pour que, ce dernier, puisse exercer ses missions et son rôle en toute indépendance sein des entreprises familiales.

5.2 ANALYSE MULTIVARIEE DES RESULTATS DE L'ENQUETE

Cette section présente une analyse multivariée des résultats obtenus de l'enquête terrain afin de décrire et expliquer les liaisons entre les variables de la présente étude. Autrement dit, afin d'expliquer l'apport de l'audit interne dans la réduction des conflits ainsi que les facteurs influençant potentiellement le rôle de celui-ci dans les entreprises familiales.

Nous procédons en ce qui suit à tester la signification de la relation entre les variables et aux tests d'hypothèses relatives au recours à l'audit interne par les entreprises familiales ; l'interprétation du rôle de l'audit interne dans les entreprises familiale et ; enfin, la qualité de l'audit interne au sein des entreprises familiales.

5.2.1 Tests statistiques relatifs au recours à l'audit interne par les entreprises familiales

Nous avons donné dans la première section du présent chapitre une première lecture des résultats obtenus sur les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne. Il est intéressant de compléter cette lecture en mettant en lumière la relation entre les différentes variables de cet axe et à en tester la signification. Pour ce faire, nous procédons en deux étapes à savoir : la première étape consiste à faire des tests d'association entre les variables via le test khi-deux (χ^2), La deuxième étape consiste à constituer le modèle de la recherche et les tests de régression logistique du modèle de la recherche.

5.2.1.1 Mesures d'association des variables liées à la demande d'audit interne

La relation entre l'audit interne et les variables influençant potentiellement le recours à celui-ci par les entreprises familiales est examiné en utilisant les tris croisés et les tests de signification khi-deux. En effet, ce type de mesures est le mieux adapté à la nature des variables de cet axe.

Nous définissons en ce qui suit les variables objet de l'analyse :

- *IAYES* : Fait référence à la demande de l'audit interne par les entreprises familiales que ce soit en employant un staff permanent ou via l'*outsourcing*. Cette variable est dérivée d'une mesure dichotomique (oui / non) en se basant sur les réponses obtenues aux questions suivantes : L'entreprise emploie-t-elle du personnel permanent pour effectuer l'audit interne ? ; L'entreprise s'adresse-t-elle à un cabinet externe pour effectuer l'audit interne ? Lorsqu'un répondant choisi oui à l'une des questions, cette variable prenait la valeur 1 ; sinon, la valeur 0 lui a été attribuée ;
- *SIZEFACT* : Fait référence à la taille de l'entreprise familiale avec comme indicateur le nombre d'effectif dans l'entreprise ;
- *SEGMENTS* : Fait référence au nombre de segments opérationnels (ou filiales) de l'entreprise familiale ;
- *PROPDIR* : Fait référence à la proportion des administrateurs non familiaux, estimée en pourcentage ;
- *PROPMAN* : Fait référence à la présence du management non familial au sein de l'entreprise. Si la direction de l'entreprise est assurée par un dirigeant non issu de la famille cette variable prenait la valeur 1 ; sinon, la valeur 0 lui a été attribuée.

Cette analyse vise à tester l'hypothèse nulle (H_0) postulant qu'il n'y a pas de relation entre l'audit interne comme variable dépendante et les variables : taille de l'entreprise familiale, le degré de décentralisation, la proportion des administrateurs non familiaux, et la présence du management non familial. Nous récapitulons les résultats du test khi-deux, calculés à partir du logiciel SPS, dans le tableau ci-après :

Tableau 5. 21 : Tests khi-deux relatifs à la demande d'audit interne

	Pearson Chi-Square	df	Asymptotic Significance (2-sided)
SIZEFACT * IAYES	12,004	2	0,002
SEGMENTS * IAYES	7,875	3	0,049
PROPDIR * IAYES	3,869	4	0,424
PROPMAN * IAYES	4,320	1	0,038

Source : Établi par l'auteur

Il résulte des tests statistiques qu'il y a une relation entre les raisons incitant les entreprises familiales à engager un auditeur interne avec la taille de l'entreprise et la dispersion géographique. En effet, les variables SIZEFACT ($\chi^2=12$; df =2 ; p=,002) et la variable SEGEMNTS ($\chi^2=7,875$; df =3 ; p=,049) sont inférieures à 5%. Ceci dit, on rejette l'hypothèse nulle d'indépendance des variables, qui sont alors significativement associées. En ce qui concerne les variables spécifiques au contexte des entreprises familiales. Il en résulte que le recours à l'audit interne et la proportion des administrateurs non familiaux ne sont pas liés (PROPDIR : $\chi^2=3,869$; df =4 ; p=,424). Ceci dit, l'hypothèse H_0 d'indépendance des variables est acceptée. *A contrario*, le test relatif à la variable PROPMAN est dans la direction attendue et affiche une relation significative avec le recours à l'audit interne ($\chi^2=4,320$; df =1 ; p=,038).

À la lumière de ces statistiques, il semble intéressant d'appuyer les résultats obtenus en mesurant la force d'association entre lesdites variables via l'indicateur V de Cramer. Ce dernier varie de 0 à 1 sans aucune valeur négative. Une valeur proche de 0 signifie aucune association. Cependant, une valeur supérieure à 0,25 est désignée comme une relation très forte. L'interprétation des valeurs du V de Cramer entre 0 et 1 sera comme suit⁴⁸⁸ :

Cramer's V > 0,25 : Très fort

Cramer's V > 0,15 : Fort

Cramer's V > 0,10 : Modéré

Cramer's V > 0,05 : Faible

Cramer's V > 0 : non ou très faible

⁴⁸⁸ AKOGLU Haldun, *User's guide to correlation coefficients*, Turk J Emerg Med, 2018 Aug 7;18(3), pp 92-93

Tableau 5. 22 : La force de l'association selon Cramer's V

	Cramer's V value	Approximate Significance
SIZEFACT * IAYES	0,463	<0,002
SEGMENTS * IAYES	0,375	<0,049
PROPDIR * IAYES	0,263	<0,424
PROPMAN * IAYES	0,278	<0,038

Source : Établi par l'auteur

Les tests de V de Cramer indiquent qu'il y a une forte association entre la variable IAYES et les variables SIZEFACT, SEGMENTS, PROPMAN sauf pour PROPDIR où l'association est plutôt forte mais non significative.

5.2.1.2 Test de régression logistique du recours à l'audit interne

La nature de la variable à expliquer, qui se présente sous une forme discrète, impose l'utilisation de modèle de régression logistique. Ce dernier, est utilisé pour prédire les résultats discrets (oui/non pour l'audit interne) à partir de quatre variables indépendantes. En effet, une analyse de régression logistique a été effectuée pour évaluer la prédiction de la demande volontaire par les entreprises familiales d'un audit interne sur la base de la taille de l'entreprise (SIZEFACT), de degré de décentralisation de l'entreprise (SEGMENTS), de la proportion d'administrateurs non familiaux (PROPDIR) et la présence du management non familial au sein de l'entreprise (PROPMAN).

Soit $Y = IAYES$ une variable binaire (oui/non pour l'audit interne). Soit SIZEFACT, SEGMENTS, PROPDIR, PROPMAN des variables indépendantes concourant à l'explication de IAYES. Le modèle s'exprime alors comme suit :

$$\log \frac{\pi_i}{1 - \pi_i} = \log X_{i(iayes)} = \alpha + \beta_1(SIZEFACT) + \beta_2(SEGMENTS) + \beta_3(PROPDIR) + \beta_4(PROPMAN)$$

Où :

$X_{i(iayes)}$ = la probabilité conditionnelle qu'une entreprise familiale adopte un audit interne, sa valeur doit être comprise dans l'intervalle [0,1].

Il convient d'estimer le coefficient R² pour déterminer dans quelle mesure les variables explicatives (SIZEFACT, SEGMENTS, PROPDIR, PROPMAN) concourent à l'explication de la variable expliquée (IAYES).

Tableau 5. 23 : Estimation de R² de Cox & Snell et R² de Nagelkerke

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	27,386 ^a	,282	,504

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than ,001.

Les tests de spécification du modèle ($\chi^2=18,547$; $df=4$; $p < ,001$) montre qu'il y a une amélioration significative de l'ajustement par rapport au modèle nul, par conséquent, le modèle montre un bon ajustement. En effet, la statistique Hosmer et Lemeshow⁴⁸⁹ qui teste l'ajustement du modèle, nous indique que le modèle s'ajuste adéquatement aux données ($\chi^2=6,521$; $df=7$; $p=,480$). Il n'y a donc pas de différence entre le modèle observé et le modèle prédit.

En outre, R² de Nagelkerke qui est une version ajustée de R² de Cox & Snell, indique que les variables explicatives du modèle concourent bien à l'explication de la variable à expliquer du modèle. Autrement dit, le changement de 51% de la variable à expliquer peut-être attribuer aux variables explicatives du modèle.

Tableau 5. 24 : Résultat de l'estimation des variables de l'équation relative au recours à l'audit interne par les entreprises familiales

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a						
SIZEFACT	,534	,966	,306	1	,580	1,706
SEGMENT	1,800	1,151	2,446	1	,118	6,050
PROPDIR	,323	,520	,385	1	,535	1,381
PROPMAN	2,890	1,304	4,912	1	,027	17,994
Constant	-3,980	1,840	4,676	1	,031	,019

a. Variable(s) entered on step 1: SIZEFACT, SEGMENT, PROPDIR, PROPMAN.

Le modèle de régression logistique estimé est présenté ainsi :

$$IAYES = -3,98 + 0,534 \text{ SIZEFACT} + 1,8 \text{ SEGMENTS} + 0,323 \text{ PROPDIR} + 2,89 \text{ PROPMAN}$$

⁴⁸⁹ Le test Hosmer et Lemeshow permet de s'assurer de la qualité d'ajustement du modèle. La statistique Hosmer-Lemeshow indique un mauvais ajustement si la valeur de signification est inférieure à 0,05

Il ressort des analyses de la régression logistique que la variable à expliquer n'a trouvé qu'une seule variable expliquant le recours à l'audit interne par les entreprises familiales. Pour les variables SIZEFACT ($\beta = 0,534$; $p = ,58$), SEGMENTS ($\beta = 1,8$; $p = ,118$) et PROPDIR ($\beta = 0,323$; $p = ,535$), il n'y avait pas d'associations significatives avec IAYES. Ceci dit que ces variables n'apportent aucun soutien pour les hypothèses H_{1a} , H_{1b} et H_{1d} qui concernent le recours à l'audit interne par les entreprises familiales. Par ailleurs, le tableau 5.24 affiche que la variable PROPMAN ($\beta = 2,89$; $p = ,027$) est significativement associé à la demande de l'audit interne par les entreprises familiales (H_{1c} est affirmée).

5.2.2 Tests statistiques relatifs à l'interprétation du rôle de l'audit interne

Nous tentons ici de tester les quatre rôles envisagés pour l'audit interne au contexte des entreprises familiales à savoir : un rôle disciplinaire, un rôle cognitif, un rôle d'arbitrage entre les considérations économiques et non économiques et celui de débiaisage des décisions managériales.

5.2.2.1 Tests statistiques relatifs au rôle traditionnel de l'audit interne

L'interprétation du rôle traditionnel de l'audit interne dans les entreprises familiales est effectuée en utilisant l'analyse de variance ; et ce, afin d'examiner et interpréter les différentes moyennes observées selon les opinions des répondants. Cette analyse permet de savoir si les différents répondants se conforment avec les items expliquant chaque rôle.

5.2.2.1.1 Analyse de variance relative au rôle disciplinaire de l'audit interne

Il convient de tester l'homogénéité de la variance intragroupe (test de Levene⁴⁹⁰) et la normalité des données (test de Kolmogorov-Smirnov) pour que les conclusions de ANOVA soient validées. Pour ce faire, nous définissons les items de l'échelle comme suit :

- *DISCIPLROLE_1* : Contrôle des relations entre actionnaires familiaux (majoritaires) et actionnaires non familiaux (minoritaires) ;
- *DISCIPLROLE_2* : Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers ;
- *DISCIPLROLE_3* : Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux ;
- *DISCIPLROLE_4* : Contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés.

⁴⁹⁰ Le test de Levene est utilisé pour tester l'hypothèse nulle selon laquelle les variances sont égales dans les groupes, où on cherche à obtenir une signification supérieure à 5%. C'est-à-dire accepter cette hypothèse nulle.

La signification de la statistique de Levene est inférieure à 0,05 pour les variables DISCIPLROLE_1 ($p = 0,006$), DISCIPLROLE_2 ($p = 0,044$), DISCIPLROLE_3 ($p = 0,001$), DISCIPLROLE_4 ($p = 0,004$). Donc, on rejette l'hypothèse nulle d'égalité des variances et nous procédons à cet effet au test de Welch d'inégalité des variances comme test robuste d'égalité des moyennes. Les résultats de ce dernier, qui mesure l'ampleur de la différence des opinions des répondants, montre que les points de vue des répondants sont significativement différents par rapport aux variables DISCIPLROLE_1 ($Welch=10,345$; $p = 0,001$), DISCIPLROLE_2 ($Welch=9,180$; $p = 0,001$). À l'exception de la variable DISCIPLROLE_4 ($Welch=2,227$; $p=0,120$) qui donne une valeur non significative.

En outre, le test de normalité des données affiche les résultats suivants :

Tableau 5. 25 : Test de normalité des items relatifs à l'hypothèse H_{2a}

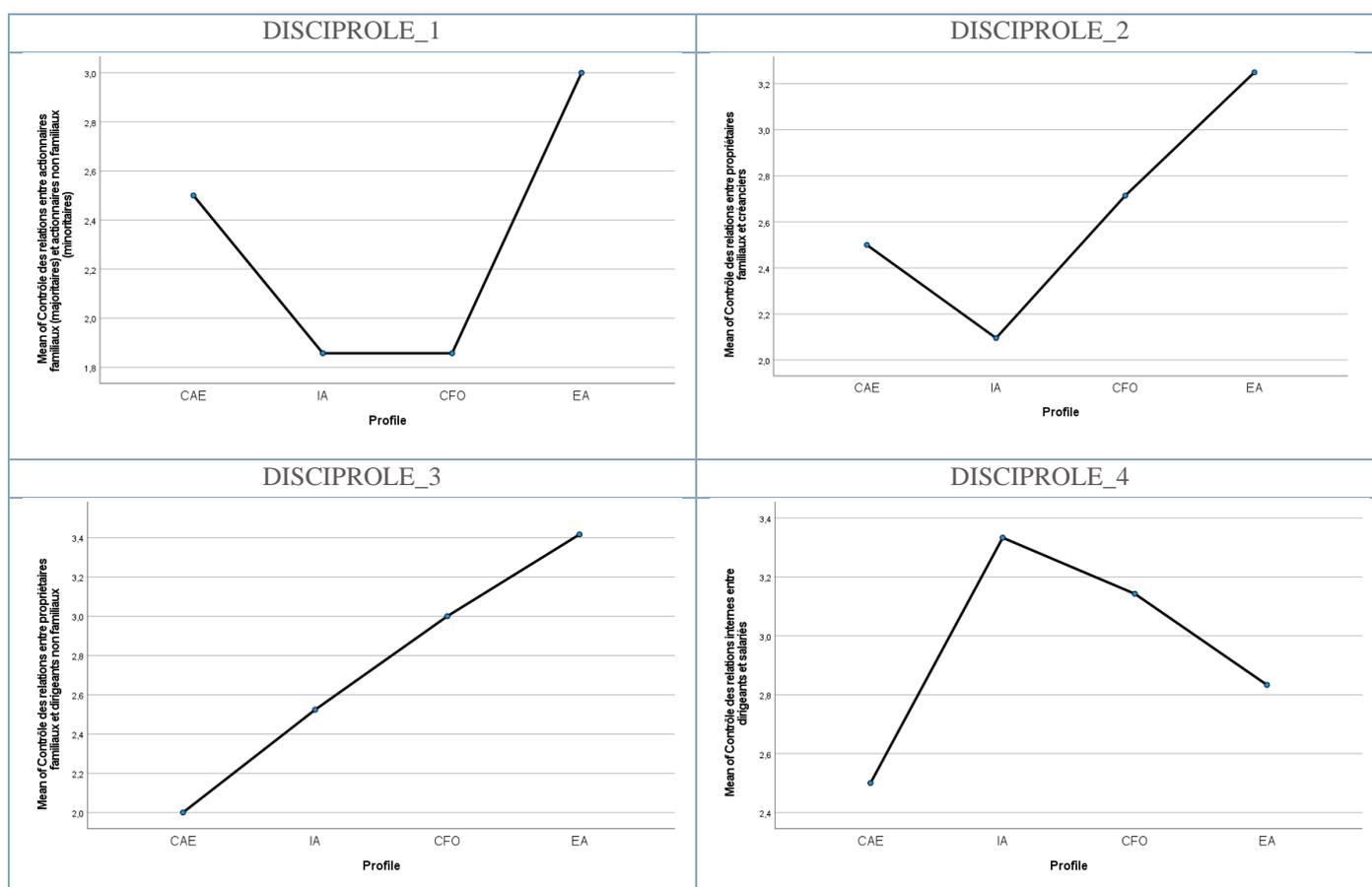
	Null Hypothesis	Test	Sig. ^a	Decision
1	The distribution of DISCIPLROLE_1 is normal with mean 2 and standard deviation ,934.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
2	The distribution of DISCIPLROLE_2 is normal with mean 3 and standard deviation ,824.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
3	The distribution of DISCIPLROLE_3 is normal with mean 3 and standard deviation ,818.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
4	The distribution of DISCIPLROLE_4 is normal with mean 3 and standard deviation ,743.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.

a. The significance level is ,050. Lilliefors' method based on 10000 Monte Carlo samples with starting seed 2000000.

Au tableau 5.25, on s'aperçoit que selon le test très rigoureux de Kolmogorov-Smirnov, les quatre variables ne sont pas distribuées normalement. Nous procédons donc à l'interprétation des résultats de l'ANOVA.

Tableau 5. 26 : Test ANOVA relatif au rôle disciplinaire de l'audit interne

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
DISCIPLROLE_1	Between Groups	11,571	3	3,857	6,674	,001
	Within Groups	25,429	44	,578		
	Total	37,000	47			
DISCIPLROLE_2	Between Groups	10,429	3	3,476	7,849	,000
	Within Groups	19,488	44	,443		
	Total	29,917	47			
DISCIPLROLE_3	Between Groups	11,324	3	3,775	8,241	,000
	Within Groups	20,155	44	,458		
	Total	31,479	47			
DISCIPLROLE_4	Between Groups	4,726	3	1,575	2,752	,054
	Within Groups	25,190	44	,573		
	Total	29,917	47			

Figure 5. 21 : Tracé des moyennes pour le rôle disciplinaire de l'audit interne⁴⁹¹

Source : Établi par l'auteur à partir du SPSS

⁴⁹¹ Signification des termes dans l'axe des abscisses :

CAE = Chief Audit Executive; IA = Internal Auditor; CFO = Chief Financial Officer; EA = External Auditor.

Le tableau 5.26 résume les résultats du test ANOVA à un facteur. Il en ressort que les moyennes sont très différentes pour les items DISCIPROLE_1 ($F= 6,674$; $p = 0,001$), DISCIPROLE_2 ($F=7,849$; $p < 0,001$) et DISCIPROLE_3 ($F=8,241$; $p < 0,001$). Ceci dit que les répondants ont des optiques différentes en ce qui concerne la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits d'intérêts en matière de contrôle des relations entre actionnaires familiaux (majoritaires) et actionnaires non familiaux (minoritaires) ; contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers et ; contrôle des relations entre propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux (*cf.* figure 5.21). Toutefois, la valeur du test F relative à l'item DISCIPROLE_4 est petite et non significative ($F=2,752$; $p=0,054$), ce qui soutient l'hypothèse nulle d'égalité des moyennes de la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits en fait de contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés. Après avoir effectué un test de comparaison multiple post hoc, on s'aperçoit que les responsables de l'audit interne ont un avis différent de celui des autres répondants quant à cet item.

5.2.2.1.2 Analyse de variance relative au rôle cognitif de l'audit interne

Les items objet de l'analyse de variance relative au rôle cognitif de l'audit interne dans les entreprises familiales sont les suivants :

- *COGNTVROLE_1* : Fournir une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs ;
- *COGNTVROLE_2* : Fournir une assurance que les intérêts des diverses parties prenantes seront satisfaits et contribuer à améliorer les relations avec celles-ci ;
- *COGNTVROLE_3* : Fournir des conseils pour permettre aux propriétaires/dirigeants familiaux d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse organisationnelle.

Le test d'homogénéité des variances de Levene indique que les items COGNTVROLE_1 ($p=0,162$) et COGNTVROLE_3 ($p = 0,066$) sont significativement homogènes. On accepte donc l'hypothèse nulle d'égalité des variances. De plus, le résultat de l'item COGNTVROLE_2 n'est pas significatif. Par contre, le test de Welch d'inégalité des variances indique que les moyennes sont significativement différentes pour COGNTVROLE_1 ($Welch = 3,527$; $p = 0,038$) et COGNTVROLE_2 ($Welch = 4,346$; $p = 0,017$).

Par ailleurs, le test non paramétrique de normalité des données synthétise le test d'hypothèses comme indiqué dans le tableau ci-après :

Tableau 5. 27 : Test de normalité des items relatifs à l'hypothèse H_{2b}

	Null Hypothesis	Test	Sig. ^a	Decision
1	The distribution of COGNTVROLE_1 is normal with mean 3 and standard deviation ,743.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
2	The distribution of COGNTVROLE_2 is normal with mean 3 and standard deviation ,652.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
3	The distribution of COGNTVROLE_3 is normal with mean 3 and standard deviation ,841.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.

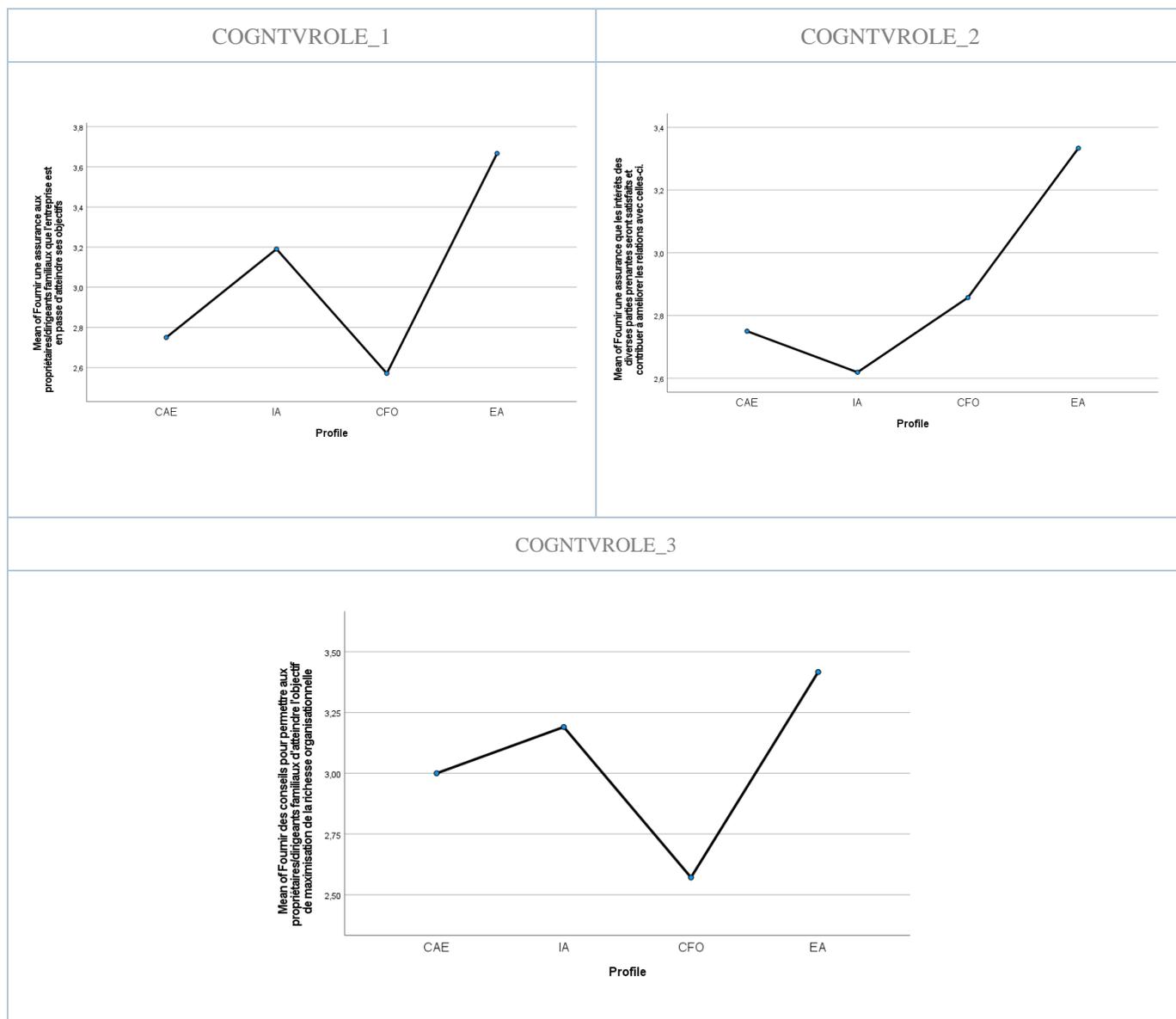
a. The significance level is ,050. Lilliefors' method based on 10000 Monte Carlo samples with starting seed 2000000.

Au tableau 5.27, on s'aperçoit que les significations, c'est-à-dire la probabilité de se tromper en rejetant H_0 , sont inférieurs à 5%. Nous en déduisons que ces trois items ne suivent pas une distribution normale. Ce qui nous conduit à interpréter les résultats de l'ANOVA.

Tableau 5. 28 : Test ANOVA relatif au rôle cognitif de l'audit interne

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
COGNTVROLE_1	Between Groups	6,860	3	2,287	4,006	,013
	Within Groups	25,119	44	,571		
	Total	31,979	47			
COGNTVROLE_2	Between Groups	4,003	3	1,334	4,201	,011
	Within Groups	13,976	44	,318		
	Total	17,979	47			
COGNTVROLE_3	Between Groups	3,381	3	1,127	1,660	,189
	Within Groups	29,869	44	,679		
	Total	33,250	47			

Il ressort du tableau 5.28 que les moyennes sont très différentes pour les items COGNTVROLE_1 ($F= 4,006$; $p = 0,013$), COGNTVROLE_2 ($F= 4,201$; $p = 0,011$). Ceci dit que les répondants perçoivent différemment la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits cognitifs en fait de fournir une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs et ; fournir une assurance que les intérêts des diverses parties prenantes seront satisfaits et contribuer à améliorer les relations avec celles-ci. (Cf. figure 5.22).

Figure 5. 22 : Tracé des moyennes pour le rôle cognitif de l'audit interne

Source : Établi par l'auteur à partir du SPSS

Pour l'item COGNTVROLE_3, il résulte des statistiques que la valeur du test F est très faible ($F = 1,660$; $p = 0,189$). Ceci dit que l'hypothèse d'égalité des moyennes est maintenue. Autrement dit, les répondants interprètent indifféremment que l'audit interne pourrait jouer un rôle cognitif au sein des entreprises familiales en donnant des conseils pour permettre aux propriétaires/dirigeants familiaux d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse organisationnelle.

5.2.2.2 Tests statistiques relatifs au rôle spécifique de l'audit interne

Compte tenu des spécificités des entreprises familiales, l'audit interne peut jouer un rôle d'arbitrage entre les considérations économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle et ; un rôle de débiaisage des décisions managériales.

5.2.2.2.1 Analyse de variance relative au rôle d'arbitrage entre objectifs économiques et non économiques

Les items mesurant la contribution de l'audit interne à l'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle sont présentés comme suit :

- *TRADEOFF_1* : Les risques inhérents à chacune des décisions stratégiques en termes de perte de richesse socio-émotionnelle et en termes financier et économiques ainsi que leurs conséquences ;
- *TRADEOFF_2* : Quelles parties prenantes sont susceptibles de retirer un avantage de décisions stratégiques fondées sur la préservation de la richesse socio-émotionnelle ;
- *TRADEOFF_3* : Dans quelle condition l'accent mis sur la richesse socio-émotionnelle est bénéfique ou préjudiciable à la performance de l'entreprise.

La signification de la statistique de Levene est inférieure à 0,05 pour les trois items. L'hypothèse de l'égalité des variances n'est donc pas satisfaite. Toutefois, le test de Welch indique que les moyennes de l'item *TRADEOFF_3* sont homogènes (H_0 rejetée) avec les statistiques suivantes ($Welch = 2,580$; $p = 0,091$). Pour les deux premiers items, les tests robustes d'égalité des moyennes ne peuvent pas être effectués car au moins un groupe a une variance nulle. En outre, le test de normalité des données affiche les résultats suivants :

Tableau 5. 29 : Test de normalité des items relatifs à l'hypothèse H_{2c}

	Null Hypothesis	Test	Sig. ^a	Decision
1	The distribution of <i>TRADEOFF_1</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,526.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
2	The distribution of <i>TRADEOFF_2</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,461.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
3	The distribution of <i>TRADEOFF_3</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,630.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.

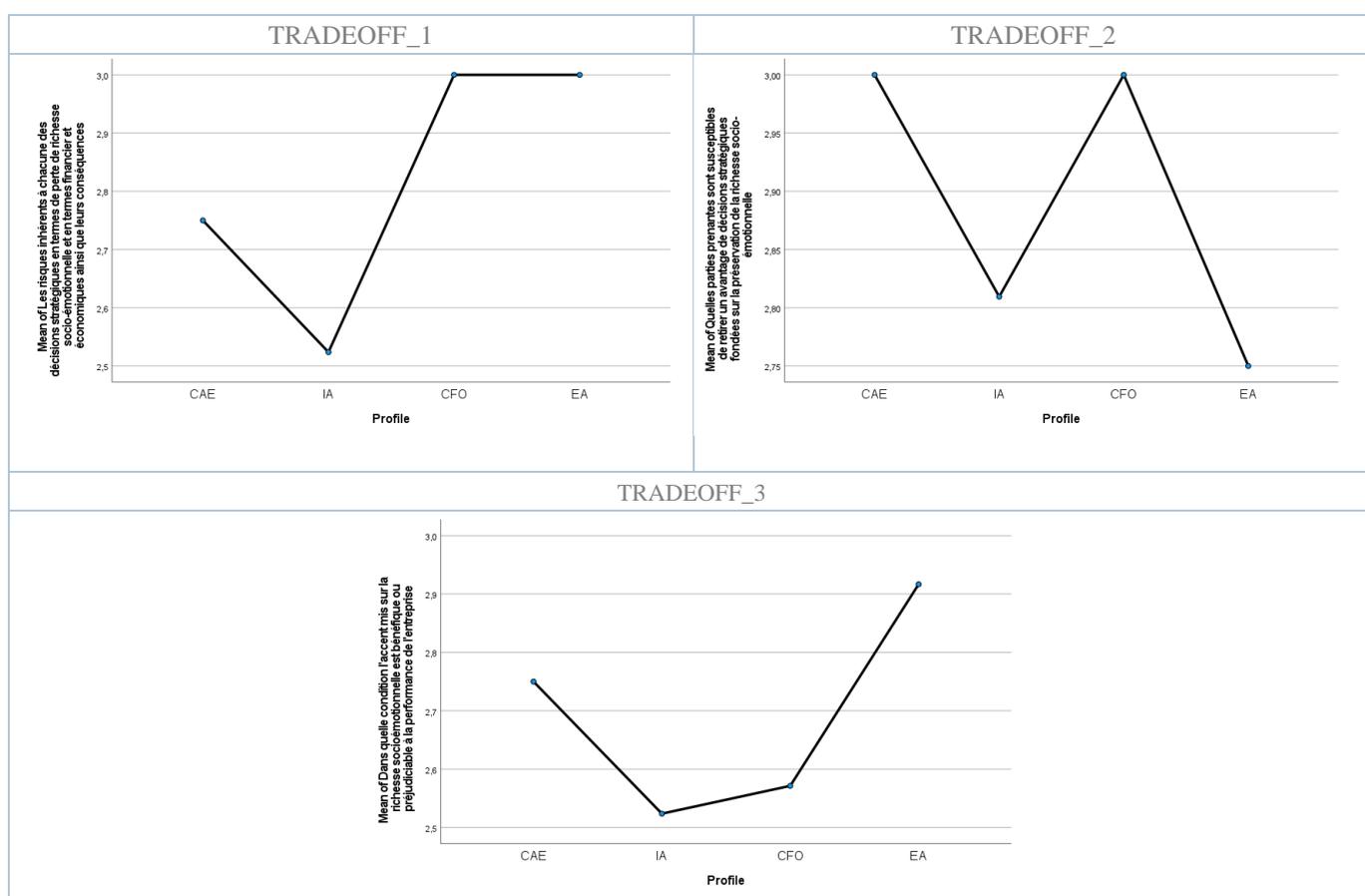
a. The significance level is ,050. Lilliefors' method based on 10000 Monte Carlo samples with starting seed 2000000.

Il ressort du tableau 5.29 que les significations sont inférieures à 5%. Nous en déduisons que ces trois items ne suivent pas une distribution normale. Les résultats du test ANOVA sont présentés ci-après :

Tableau 5. 30 : Test ANOVA relatif à l'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la SEW

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
TRADEOFF_1	Between Groups	2,262	3	,754	3,089	,037
	Within Groups	10,738	44	,244		
	Total	13,000	47			
TRADEOFF_2	Between Groups	,491	3	,164	,759	,523
	Within Groups	9,488	44	,216		
	Total	9,979	47			
TRADEOFF_3	Between Groups	1,298	3	,433	1,238	,307
	Within Groups	15,369	44	,349		
	Total	16,667	47			

Figure 5. 23 : Tracé des moyennes relatif à l'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la SEW



Source : Établi par l'auteur à partir du SPSS

Il ressort du tableau 5.30 que les répondants sont pratiquement du même avis quant au rôle de l'audit interne dans l'arbitrage entre les considérations économiques et non économiques. En effet, l'analyse ANOVA montre qu'il n'y a pas de différence significative de moyennes pour les items TRADEOFF_2 ($F = 0,759$; $p = 0,523$), TRADEOFF_3 ($F = 1,238$; $p = 0,307$) à l'exception de l'item TRADEOFF_1 ($F = 3,089$; $p = 0,037$) où les auditeurs internes semblent avoir un avis différent des autres répondants.

Par ailleurs, nous tentons de tester l'effet des covariables TRADEOFF_1, TRADEOFF_2 et TRADEOFF_3 sur l'attitude des répondants à l'égard des différentes dimensions de la richesse socio-émotionnelle. Ce test peut être fait à partir d'une analyse multivariée MANCOVA. Pour ce faire, nous définissons les différentes dimensions de la richesse socio-émotionnelle ainsi :

- *SEW_D1* : Contrôle et influence de la famille ;
- *SEW_D2* : Identification des membres de la famille avec l'entreprise ;
- *SEW_D3* : Liens sociaux contraignants ;
- *SEW_D4* : Attachement émotionnel ;
- *SEW_D5* : Renouvellement des liens familiaux avec l'entreprise par succession dynastique.

Nous faisant appel donc au test de Box de l'égalité des covariances pour vérifier si la matrice de covariance entre les variables dépendantes est la même dans tous les groupes. L'hypothèse à tester est la suivante : H_0 = Toutes les matrices de covariances sont égales, sinon H_1 : Au moins deux de ces matrices ne sont pas égales.

Tableau 5. 31 : Test de Box d'égalité des matrices de covariance

Box's M	84,305
F	4,495
df1	15
df2	2107,003
Sig.	<,001

Tests the null hypothesis that the observed covariance matrices of the dependent variables are equal across groups.

a. Design: Intercept + TRADEOFF_1 + TRADEOFF_2 + TRADEOFF_3 + PROFIL

La Signification du test de Box d'égalité des matrices de covariance est inférieure à 5%. Ceci dit que l'hypothèse d'égalité des matrices de covariances n'est pas satisfaite.

5.2.2.2.2 Analyse de variance relative au rôle de débiaisage des décisions managériales.

Les items mesurant la contribution de l'audit interne au débiaisage des décisions managériales et à corriger les pertes d'efficacité sont :

- *DMDROLE_1* : Erreurs de compréhension commises par les dirigeants ;
- *DMDROLE_2* : Erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions ;
- *DMDROLE_3* : Erreurs décisionnelles commises liées à l'orgueil des dirigeants ;
- *DMDROLE_4* : Erreurs décisionnelles commises sous l'effet de la pression des pairs.

L'hypothèse de l'égalité des variances n'est pas soutenue selon la signification de la statistique de Levene qui est inférieure à 0,05 pour les items : *DMDROLE_1* (*Levene* =5,738 ; $p = 0,002$), *DMDROLE_3* (*Levene* =9,087; $p = 0,001$) et *DMDROLE_4* (*Levene* =22,791; $p = 0,001$). Aussi, il résulte du test de Welch que les moyennes sont différentes pour le deuxième item *DMDROLE_2* (*Welch* = 4,448 ; $p = 0,019$). Pour le dernier item, les tests robustes d'égalité des moyennes ne peuvent pas être effectués car au moins un groupe a une variance nulle. En outre, le test de normalité des données affiche les résultats suivants :

Tableau 5. 32 : Test de normalité des items relatifs à l'hypothèse H_{2d}

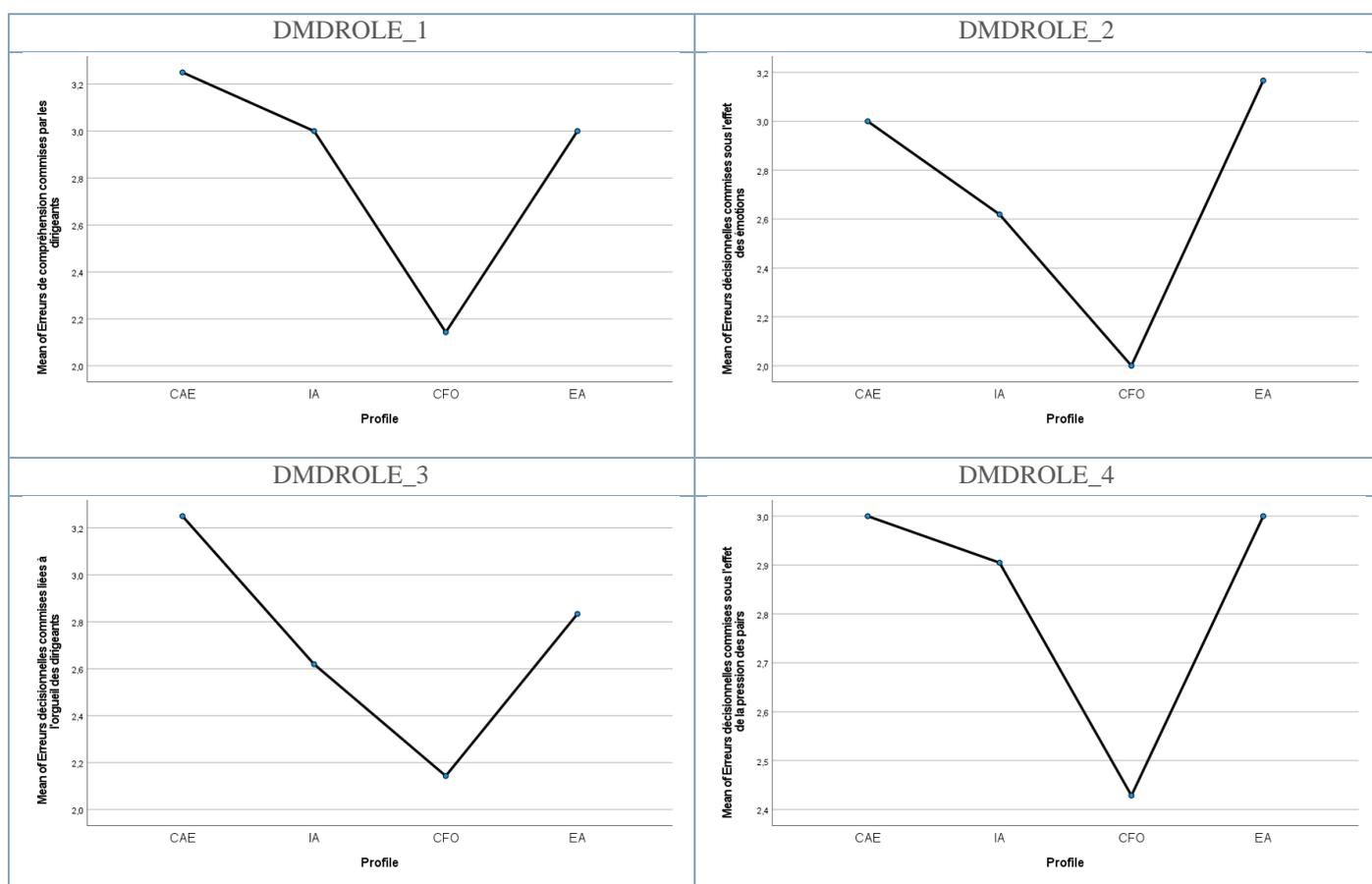
	Null Hypothesis	Test	Sig. ^a	Decision
1	The distribution of <i>DMDROLE_1</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,710.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
2	The distribution of <i>DMDROLE_2</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,707.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
3	The distribution of <i>DMDROLE_3</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,743.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
4	The distribution of <i>DMDROLE_4</i> is normal with mean 3 and standard deviation ,444.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.

a. The significance level is ,050. Lilliefors' method based on 10000 Monte Carlo samples with starting seed 2000000.

Il en résulte que les significations sont inférieures à 5%. Nous en déduisons que les quatre items ne suivent pas une distribution normale ce qui nous permet d'interpréter les résultats du test ANOVA ci-après :

Tableau 5. 33 : Test ANOVA relatif au débiaisage des décisions managériales

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
DMDROLE_1	Between Groups	5,310	3	1,770	4,242	,010
	Within Groups	18,357	44	,417		
	Total	23,667	47			
DMDROLE_2	Between Groups	6,860	3	2,287	6,054	,002
	Within Groups	16,619	44	,378		
	Total	23,479	47			
DMDROLE_3	Between Groups	4,940	3	1,647	3,454	,024
	Within Groups	20,976	44	,477		
	Total	25,917	47			
DMDROLE_4	Between Groups	1,726	3	,575	3,365	,027
	Within Groups	7,524	44	,171		
	Total	9,250	47			

Figure 5. 24 : Tracé des moyennes relatif au débiaisage des décisions managériales

Source : Établi par l'auteur à partir du SPSS

Il ressort du tableau 5.33 que les moyennes sont significativement différentes pour les items DMDROLE_1 ($F = 4,242$; $p = 0,01$), DMDROLE_2 ($F = 6,054$; $p = 0,002$), DMDROLE_3 ($F = 3,454$; $p = 0,024$), DMDROLE_4 ($F = 3,365$; $p = 0,027$). Ceci dit que l'attitude des répondants est différente à l'égard de la contribution de l'audit interne à débiaiser les décisions managériales et à corriger les pertes d'efficacité liées aux : erreurs de compréhension commises par les dirigeants ; erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions ; et erreurs décisionnelles commises liées à l'orgueil des dirigeants ; erreurs décisionnelles commises sous l'effet de la pression des pairs. De la (cf. figure 5.24), on s'aperçoit que les responsables financiers ont un avis différent de celui des autres répondants quant à l'interprétation du rôle de l'audit interne comme étant un mécanisme de débiaisage des décisions managériales au sein des entreprises familiales.

5.2.3 Tests statistiques relatifs à l'efficacité de l'audit interne

Il sied de vérifier si les conditions sont réunies pour que l'audit interne puisse exercer son rôle dans les entreprises familiales en toute indépendance. À cet égard une liste non exhaustive de critères d'efficacité de l'audit interne a été sélectionnée, à partir de la littérature, et qui a fait d'ailleurs l'objet d'analyse. Lesdits critères sont relatifs à l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, la compétence des auditeurs internes et la performance de l'audit interne. Les critères de qualité de l'audit interne sont récapitulés ainsi qu'il suit :

Tableau 5. 34 : Récapitulatif des variables relatives à l'hypothèse H_3

Variable	Désignation	Items	Désignation des items
<i>IND</i>	Conditions d'Indépendance	IND_1	Domaine d'investigation élargi
		IND_2	Pouvoir d'accès à l'information
		IND_3	Liberté d'opinion
		IND_4	Considération adéquate des recommandations
<i>OBJ</i>	Conditions d'Objectivité	OBJ_1	Les auditeurs de l'entreprise n'appuient leur raisonnement et leurs recommandations que sur des éléments constatés et prouvés
		OBJ_2	Les auditeurs de l'entreprise n'évaluent pas les opérations dont ils étaient auparavant responsables
		OBJ_3	Le staff d'audit n'exerce pas, dans l'entreprise, de fonctions non liées à l'audit
<i>COMP</i>	Conditions de Compétence	COMP_1	Le niveau de formation, d'expérience et de qualification professionnelle
		COMP_2	Pourcentage des auditeurs ayant des certifications professionnelles
		COMP_3	Réhabilitation et formation professionnelle continue des auditeurs internes
		COMP_4	Valeurs et habilités personnelles (intégrité, courage, esprit de synthèse et critique, habilités relationnelles)
<i>PERF</i>	Conditions de Performance	PERF_1	La pertinence des recommandations et leur opérationnalité
		PERF_2	Le degré de respect du programme d'audit
		PERF_3	Le degré de rentabilité des recommandations par rapport au budget de l'audit

Source : Établi par l'auteur

5.2.3.1 Analyse de la corrélation des variables liées à l'efficacité de l'audit interne

Nous pouvons postuler que l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, les compétences des auditeurs internes et la performance de l'audit interne. La variable dépendante est donc l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits ($IAEFF_{Conf}$) qui est calculé en fonction des moyennes des échelles des différents rôles de l'audit interne ; et, IND , OBJ , $COMP$ et $PERF$ sont des variables dépendantes. Le test de normalité des données affiche les résultats suivants :

Tableau 5. 35 : Test de normalité des variables relatives à l'hypothèse H_3

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
$IAEFF_{conf}$,504	48	,000	,450	48	,000
IND	,268	48	,000	,856	48	,000
OBJ	,149	48	,009	,932	48	,008
$COMP$,189	48	,000	,934	48	,010
$PERF$,261	48	,000	,896	48	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Il en résulte que les significations sont inférieures à 5%. Nous en déduisons que les variables ne suivent pas une distribution normale. Nous analysons donc les corrélations en utilisant le test de Spearman dont les résultats sont affichés ci-après :

Tableau 5. 36 : Matrice des corrélations relative à l'hypothèse H_3

			$IAEFF_{conf}$	IND	OBJ	$COMP$
Spearman's rho	IND	Correlation Coefficient	,547**			
		Sig. (2-tailed)	,000			
		N	48			
	OBJ	Correlation Coefficient	,460**	,536**		
		Sig. (2-tailed)	,001	,000		
		N	48	48		
	$COMP$	Correlation Coefficient	,387**	,520**	,191	
		Sig. (2-tailed)	,007	,000	,193	
		N	48	48	48	
	$PERF$	Correlation Coefficient	,356*	,376**	,202	,667**
		Sig. (2-tailed)	,013	,008	,169	,000
		N	48	48	48	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Il ressort de la matrice des corrélations que l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est positivement et significativement associée aux variables IND ($p=0,000$) avec un coefficient de corrélation le plus élevé, OBJ ($p = 0,001$), COMP ($p=0,007$) et PERF ($p = 0,013$)

Il convient, par ailleurs, de tester l'association des sous hypothèses, qui correspondent aux items de chaque hypothèse de H_3 , avec la variable dépendante. Les résultats sont présentés comme suit :

Tableau 5. 37 : Matrice des corrélations relative aux sous-hypothèses de H_{3a}

			IAEFFconf	IND_1	IND_2	IND_3
Spearman's rho	IND_1	Correlation Coefficient	,360*			
		Sig. (2-tailed)	,012			
		N	48			
	IND_2	Correlation Coefficient	,481**	,620**		
		Sig. (2-tailed)	,001	,000		
		N	48	48		
	IND_3	Correlation Coefficient	,438**	,388**	,569**	
		Sig. (2-tailed)	,002	,006	,000	
		N	48	48	48	
	IND_4	Correlation Coefficient	,376**	,669**	,671**	,709**
		Sig. (2-tailed)	,008	,000	,000	,000
		N	48	48	48	48

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Il en résulte que l'efficacité de l'audit interne est significativement associée à l'indépendance de l'audit interne si le rattachement de, celui-ci, lui assure un plus large domaine d'investigation (IND_1 , $p=0,012$), un pouvoir d'accès à l'information (IND_2 , $p=0,001$), une liberté d'opinion (IND_3 , $p=0,002$) et une considération adéquate de ses recommandations (IND_4 , $p=0,008$).

Tableau 5. 38 : Matrice des corrélations relative aux sous-hypothèses de H_{3b}

			IAEFFconf	OBJ_1	OBJ_2
Spearman's rho	OBJ_1	Correlation Coefficient	,457**		
		Sig. (2-tailed)	,001		
		N	48		
	OBJ_2	Correlation Coefficient	,350*	,324*	
		Sig. (2-tailed)	,015	,025	
		N	48	48	
	OBJ_3	Correlation Coefficient	,379**	,649**	,494**
		Sig. (2-tailed)	,008	,000	,000
		N	48	48	48

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Le tableau 5.38 montre une association significative et positive entre OBJ_1 ($p=0,001$), OBJ_2 ($p=0,015$), OBJ_3 ($p=0,008$) et le fait que l'audit interne joue un rôle dynamique à la réduction des conflits au sein des entreprises familiales.

Tableau 5. 39 : Matrice des corrélations relative aux sous-hypothèses de H_{3c}

			IAEFFconf	COMP_1	COMP_2	COMP_3
Spearman's rho	COMP_1	Correlation Coefficient	,435**			
		Sig. (2-tailed)	,002			
		N	48			
	COMP_2	Correlation Coefficient	,297*	,155		
		Sig. (2-tailed)	,040	,294		
		N	48	48		
	COMP_3	Correlation Coefficient	-,063	-,136	-,014	
		Sig. (2-tailed)	,671	,357	,924	
		N	48	48	48	
	COMP_4	Correlation Coefficient	-,027	-,015	-,106	-,026
		Sig. (2-tailed)	,854	,919	,473	,860
		N	48	48	48	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

La matrice des corrélations montre que les critères de compétence des auditeurs internes, tels que la formation, l'expérience et la certification professionnelle sont significativement associés au fait que l'audit interne joue un rôle actif dans la réduction des conflits dans les entreprises familiales. Il s'agit des items COMP_1 ($p=0,002$) et COMP_2 ($p=0,040$). Les deux derniers items COMP_3 et COMP_4 n'apportent pas de soutien à l'hypothèse H_{3c} .

Tableau 5. 40 : Matrice des corrélations relative aux sous-hypothèses de H_{3d}

			IAEFFconf	PERF_1	PERF_2
Spearman's rho	PERF_1	Correlation Coefficient	,079		
		Sig. (2-tailed)	,592		
		N	48		
	PERF_2	Correlation Coefficient	,432**	,271	
		Sig. (2-tailed)	,002	,062	
		N	48	48	
	PERF_3	Correlation Coefficient	,370**	,705**	,502**
		Sig. (2-tailed)	,010	,000	,000
		N	48	48	48

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Il ressort du tableau 5.40 que seul l'item PERF_1 qui ne soutient pas l'hypothèse H3d étant donné que l'association n'est pas significative. Les items PERF_2 ($p=0,002$) et PERF_3 ($p=0,010$) sont donc significativement et positivement associés au fait que l'audit interne joue un rôle dynamique dans la réduction des conflits au sein des entreprises familiales.

5.2.3.2 Test de régression de l'efficacité du rôle de l'audit interne

Afin d'estimer l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits, nous avons utilisé la méthode *stepwise* de test de régression linéaire à partir de quatre variables indépendantes que nous avons préalablement défini. Le modèle s'exprime alors ainsi :

$$IAEFF_{conf} = \alpha + \beta_1(IND) + \beta_2(OBJ) + \beta_3(COMP) + \beta_4(PERF)$$

Tableau 5. 41 : Résultat de l'estimation des variables de l'équation relative à l'efficacité du rôle de l'audit interne

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-,012	,191		-,064	,949
	OBJ	,293	,064	,559	4,569	,000
2	(Constant)	-,457	,254		-1,797	,079
	OBJ	,199	,071	,380	2,783	,008
	IND	,225	,091	,339	2,485	,017

a. Dependent Variable: IAEFF_{conf}

Les résultats de régression suggèrent de retenir le modèle 2 étant donné que le prédicteur du deuxième modèle représente environ 40% de la variation. Aussi, la valeur de R^2 du modèle 2 est statistiquement significative ($F=14,702$; $p < 0,01$).⁴⁹²

Il ressort de l'analyse *stepwise* que la variable à expliquer n'a trouvé que deux variables, IND et OBJ, expliquant l'efficacité de l'audit interne. Autrement dit, l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne. Les variables COMP et PERF ne sont statistiquement pas significatives. Le modèle estimé est donc présenté comme suit :

$$IAEFF_{conf} = -0,457 + 0,225(IND) + 0,199(OBJ)$$

⁴⁹² Les tableaux du modèle sont présentés en annexe

Nous avons tenté de présenter dans ce chapitre les résultats empiriques de l'enquête qui a été menée auprès des entreprises familiales en Algérie. Où l'analyse a été organisée selon l'ordre indiqué dans le questionnaire. En ajoutant que les résultats de l'enquête sont basés sur les opinions des auditeurs internes et leurs responsables, les directeurs financiers et les commissaires aux comptes ou auditeurs externes.

Les résultats de l'enquête ont été présentés en deux catégories principales. La première catégorie constitue une analyse par les statistiques descriptive. *Primo*, nous avons mis l'accent sur les caractéristiques des répondants et les caractéristiques des entreprises familiales de l'échantillon ; *et secundo*, une analyse descriptive a été effectuée pour interpréter l'attitude des répondants à l'égard du rôle de l'audit interne au sein des entreprises familiales ainsi que leur appréciation de la qualité de l'audit interne. Aussi, nous avons accordé une attention particulière à la perception des répondants des différentes dimensions de la richesse socio-émotionnelle.

La deuxième catégorie représente une analyse multivariée selon les trois principaux axes de la recherche. En premier lieu, une régression logistique binaire a été effectuée afin d'estimer les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne. Ensuite, une analyse de variance a été menée afin d'interpréter le rôle que peut jouer l'audit interne au sein des entreprises familiales selon les opinions des répondants. Enfin, nous avons cherché à savoir la relation entre les conditions de qualité de l'audit interne et le fait que l'audit interne joue un rôle dynamique dans la réduction des conflits.

CONCLUSION

CONCLUSION

À l'issue de cette thèse, il est intéressant de rappeler que l'objectif de cette recherche était à la fois d'expliquer les raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne et, aussi, d'interpréter le rôle de l'audit interne et sa contribution à l'atténuation des conflits au regard du caractère spécifique des entreprises familiales. Tout au long des chapitres précédents, nous avons supposé que l'audit interne dans les entreprises familiales diffère de l'audit interne dans les entreprises non familiales. Nous avons cherché à expliquer les implications de l'audit interne, par ses missions de conseil et d'assurance, pour la gouvernance des entreprises familiales et, par conséquent, l'atteinte des objectifs et l'amélioration de l'efficacité de celles-ci tout en tenant compte des risques de perte en richesse socio-émotionnelle.

Dans cette perspective, une lecture théorique a été effectuée à partir de la littérature à la fois sur le domaine de l'audit interne, les théories des firmes et le domaine des entreprises familiales qui, celui-ci, n'a pas atteint le stade adulte dans le milieu académique et universitaire. De ce fait, la lecture théorique a été divisée en trois chapitres essentiels : le premier chapitre traite les fondamentaux de l'audit interne, le deuxième chapitre constitue le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise au sein des entreprises familiales. Le troisième chapitre met l'accent sur les interrelations et les interactions entre l'audit interne et les différents organes de gouvernance. Nous donnons dans ce qui suit les grands traits de chaque chapitre.

En ce qui concerne le premier chapitre, qui donne un cadre conceptuel de l'audit interne, il a été dressé en trois parties. La première partie était pour objectif de cerner les aspects relatifs à l'audit interne depuis son émergence à nos jours. Il a été constaté que dans la perspective de promouvoir l'audit interne dans les organisations, la définition de l'*IIA* confier à celui-ci de nouvelles responsabilités lui exigeant qu'il soit plus efficace. L'audit interne par le fait n'est plus une simple fonction, mais une fonction de conseil qui devrait contribuer, entre autres, à l'amélioration de la maîtrise des risques y compris ceux spécifiques aux entreprises familiales, l'efficacité du dispositif de contrôle interne et au renforcement du système de gouvernance d'entreprise tant familiale que non familiale. Ceux-ci constituent désormais les principaux domaines de préoccupation de l'audit interne. Pour accomplir cette mission, il y a des principes à respecter une méthodologie à suivre et des outils à utiliser.

En ce qui concerne le deuxième chapitre, qui passe en revue des différentes théories constituant le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise familiale, il a été subdivisé en trois points. Dans le premier point, nous avons mis l'accent sur les différentes dimensions de la gouvernance et les théories qui les expliquent. En effet, la dimension disciplinaire de la gouvernance trouve son origine des théories contractuelles de la firme. Il s'agit notamment de la théorie de la séparation des fonctions, la théorie de droit de propriété, théorie de l'agence, théorie des coûts de transaction, théorie de l'enracinement et théorie des parties prenantes. En outre, la dimension cognitivo-comportementale de la gouvernance trouve son origine de l'approche basée sur la compétence. Le deuxième point a été consacré à l'étude des caractéristiques spécifiques des entreprises familiales. Il paraît qu'une même caractéristique de l'entreprise familiale puisse être un atout ou, dans certains cas, un handicap. Aussi, il a été constaté que chaque phase d'évolution de l'entreprise familiale change la nature de celle-ci. Ce qui nous a conduit à traiter les spécificités de leur système de gouvernance dans le troisième point. Le système de gouvernance dans les entreprises familiales se caractérise par le chevauchement de la gouvernance d'entreprise, d'où les mécanismes traditionnels de gouvernance, et la gouvernance familiale qui nécessite des mécanismes spécifiques à la famille portant sur la gestion de la famille et l'établissement de la cohésion entre les membres de la famille.

Nous concluons du deuxième chapitre qu'un système de gouvernance des entreprises familiales efficace consiste dans l'élaboration d'une interaction harmonieuse entre la gouvernance d'entreprise, dont l'objectif est la maximisation de la valeur créée et du profit, et la gouvernance familiale, dont l'objectif se traduit par les soins apportés aux membres familiaux et aux relations familiales.

En ce qui concerne le troisième chapitre, nous avons postulé que l'audit interne dans les entreprises familiales présente des particularités par rapport aux entreprises non familiales. Sous ce rapport, nous avons tenté de montrer les enjeux de l'audit interne au service de la gouvernance spécifiques des entreprises familiales. Notre lecture théorique a permis de construire trois idées-clés.

Premièrement, nous avons identifié deux catégories de facteurs influençant le recours à l'audit interne par les entreprises familiales. Les facteurs dits traditionnels tels la taille de l'entreprise et le degré de décentralisation et, les facteurs spécifiques sont associés à la nature des entreprises familiales dont nous avons identifié deux caractéristiques, la présence des

dirigeants non familiaux et la proportion des administrateurs non familiaux, donnant lieu à une demande de l'audit interne.

Deuxièmement, nous nous sommes attachés à interpréter le rôle que peut jouer l'audit interne comme mécanisme de réduction des conflits au sein de l'entreprise familiale. Il est spéculé que l'audit interne dans les entreprises familiales peut à la fois jouer un rôle traditionnel, en tant que mécanisme disciplinaire ou producteur de connaissance, et un rôle spécifique en tant que mécanisme de débiaisage des décisions managériales.

Troisièmement, il nous est apparu pertinent de nous demander s'il existe un optimum à atteindre au sein des entreprises familiales pour que l'audit interne puisse exercer ses missions d'assurance et de conseils efficacement et en toute indépendance. Nos développements laissent entendre que les conditions les plus opportunes d'un audit interne de qualité au sein des entreprises familiales sont l'objectivité et d'indépendance, la compétence et la conscience professionnelle, et l'efficacité du service.

Ce construit théorique des trois premiers chapitres nous a permis de réaliser une analyse empirique auprès des entreprises familiales en Algérie. La démarche empirique et les résultats obtenus ont été traités dans le quatrième et le cinquième chapitre.

En ce qui concerne le quatrième chapitre, qui expose le contexte de la recherche et les choix méthodologiques, nous avons donné en premier lieu un aperçu sur le poids des entreprises familiales dans l'économie mondiale sur la base des données secondaires. Toutefois, nous n'avons pas pu présenter effectivement des statistiques concernant leur poids dans l'économie des pays du Maghreb ou au moins en Algérie. En effet, il manque de statistiques concernant cette catégorie d'entreprises et des données secondaires qui distinguent les entreprises familiales des entreprises non familiales et leurs contributions aux économies des pays du Maghreb ou plus particulièrement en Algérie.

Par ailleurs, le contexte économique auquel les entreprises familiales opèrent, qui est délimité par la période à laquelle cette recherche est réalisée, a connu une récession à la suite de la conjoncture économique et la crise sanitaire mondiale. Pour ce qui est du choix méthodologique, nous avons expliqué le positionnement épistémologique par rapport à l'objet de la recherche. Ainsi, la formulation des hypothèses et les méthodes d'investigation et de traitement des données retenues.

Notre recherche par le fait s'inscrit dans une approche hypothético-déductive qui vise à confronter les hypothèses formulées, à partir des théories, à la réalité empirique en utilisant les techniques quantitatives afin de connecter la théorie au terrain via un questionnaire.

Considérant le caractère exploratoire de la recherche, nous nous sommes contentés de l'enquête pour collecter des données primaires sur les entreprises familiales recueillies directement sur le terrain par le biais du questionnaire. Le choix des entreprises familiales est justifié par deux raisons. En premier lieu, il est expliqué par notre avidité d'acquérir des connaissances sur la spécificité des entreprises familiales. Deuxièmement, à notre connaissance, il n'y a pas, ou il y a peu, d'études qui ont traité l'audit interne dans les entreprises familiales ; ou qui ont apprécié le rôle l'audit interne dans les entreprises familiales en tenant compte des spécificités de celles-ci dans le contexte de l'Algérie.

En ce qui concerne le cinquième chapitre, nous avons présenté les résultats de la recherche en réalisant des analyses et tests statistiques afin de vérifier les hypothèses préalablement émises. En effet, ce chapitre a été subdivisé en deux parties. La première partie constitue une analyse par les statistiques descriptives des caractéristiques des répondants et les entreprises familiales ainsi que l'analyse d'attitude des répondants à l'égard du rôle de l'audit interne au sein des entreprises familiales. La deuxième partie constitue une analyse multivariée selon les trois principaux axes de la recherche.

Pour ce qui est du premier axe de recherche, nous avons présupposé que le recours à l'audit interne dépend en grande partie de la taille de l'entreprise (H_{1a}), le degré de décentralisation (H_{1b}) et les caractéristiques liées à la séparation de propriété et du contrôle de l'entreprise familiale à savoir la proportion des administrateurs non familiaux (H_{1c}) et l'existence d'un management non familial (H_{1d}). Ensuite, nous avons procédé à vérifier ces hypothèses en deux étapes. Dans la première étape, un test d'association entre les variables a été effectué. Les résultats obtenus de ce test affirment que les variables taille de l'entreprise et le degré de décentralisation sont significativement et positivement associées au fait que l'entreprise familiale demande de l'audit interne. Il est de même pour le management non familial, qui est significativement associé au fait que les entreprises familiales font recours à l'audit interne. Dans la deuxième étape de validation des hypothèses, nous avons réalisé un test de régression logistique en proposant un modèle d'estimation afin d'expliquer le recours à l'audit interne par les variables à expliquer retenues. Les résultats obtenus de la régression logistique montrent que les variables SIZEFACT, SEGMMENTS, PROPDIR ne sont pas significatives et

n'apportent donc aucun soutien pour les hypothèses (H_{1a} , H_{1b} et H_{1d} : sont rejetées). Il en résulte que la variable à expliquer n'a trouvé qu'une seule variable PROPMAN expliquant le recours à l'audit interne par les entreprises familiales. Nous déduisons donc que l'hypothèse (H_{1c}) est validée. Autrement dit, le recours à l'audit interne par les entreprises familiales est significativement et positivement associé à l'existence d'un management non familial.

Pour ce qui est du deuxième axe relatif à l'interprétation du rôle de l'audit interne. Nous avons tenté de tester les quatre rôles envisagés pour l'audit interne au contexte des entreprises familiales à savoir : un rôle disciplinaire (H_{2a}), un rôle cognitif (H_{2b}), un rôle d'arbitrage entre les considérations économiques et non économiques (H_{2c}) et celui de débiaisage des décisions managériales (H_{2d}). Nous avons effectué à cet effet une analyse de variance afin d'examiner et interpréter les différentes moyennes observées. Cette analyse permet de construire une idée sur l'attitude des différents répondants au regard du rôle que peut jouer l'audit interne.

Les résultats de test de l'hypothèse (H_{2a}) montrent que les répondants (les auditeurs internes, les directeurs financiers et les commissaires aux comptes ou auditeurs externes) ont des optiques différentes en ce qui concerne la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits d'intérêts en matière de contrôle des relations entre actionnaires familiaux et actionnaires non familiaux ; contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers et ; contrôle des relations entre propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux. Par contre, ils sont du même avis quant à la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits en fait de contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés. Nonobstant la divergence des avis entre les répondants, le score obtenu est tout de même relativement élevé. Ceci dit que les répondants interprètent le rôle de l'audit interne comme étant un mécanisme visant à discipliner les comportements opportunistes (H_{2a} est affirmée).

Les résultats relatifs au test d'hypothèse (H_{2b}) montrent que les répondants perçoivent différemment la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits cognitifs en fait de fournir une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs et ; fournir une assurance que les intérêts des diverses parties prenantes seront satisfaits et contribuer à améliorer les relations avec celles-ci. Au demeurant, ils sont du même avis que l'audit interne pourrait jouer un rôle cognitif au sein des entreprises familiales en donnant des conseils pour permettre aux propriétaires/dirigeants familiaux d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse organisationnelle. Étant donné que cette divergence d'avis tend vers le positif et le score obtenu est relativement élevé sur l'échelle de mesure, nous

déduisons que le rôle de l'audit interne au sein des entreprises familiales est interprété comme mécanisme producteur des connaissances favorisant l'apprentissage (H_{2b} est affirmée).

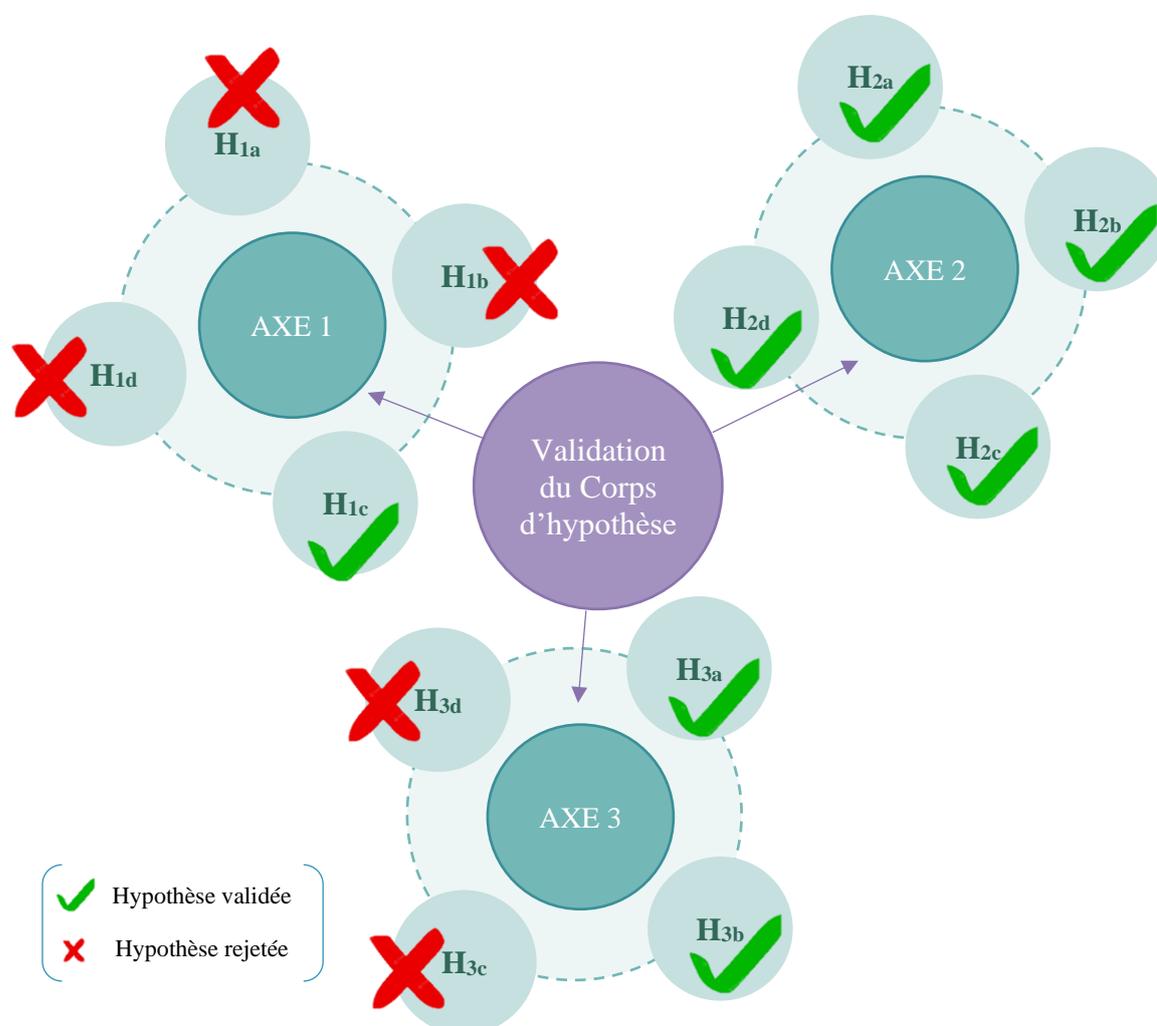
Les résultats relatifs au test d'hypothèse (H_{2c}) montrent que les répondants sont pratiquement du même avis quant au rôle de l'audit interne dans l'arbitrage entre les considérations économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle. Le score obtenu sur l'ensemble des items est relativement élevé et tend vers le positif. Ceci dit que les répondants considèrent que l'audit interne au sein des entreprises familiales contribue modérément à l'arbitrage entre les objectifs économiques et non économiques de la famille (H_{2c} est affirmée).

Les résultats relatifs au test d'hypothèse (H_{2d}) montrent que l'attitude des répondants est différente à l'égard de la contribution de l'audit interne à débiaiser les décisions managériales et à corriger les pertes d'efficacité liées aux erreurs de compréhension commises par les dirigeants, erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions et erreurs décisionnelles commises liées à l'orgueil des dirigeants et erreurs décisionnelles commises sous l'effet de la pression des pairs. On s'aperçoit que les responsables financiers ont un avis différent de celui des autres répondants. Le score moyen de l'ensemble des items de cette hypothèse est relativement élevé. Nous déduisons donc que les répondants considèrent discrètement que l'audit interne contribue au débiaisage des décisions managériales et à la correction des pertes d'efficacité liées aux erreurs décisionnelles commises par les dirigeants (H_{2d} : est affirmée).

Pour ce qui est du troisième axe de recherche relatif à la qualité de l'audit interne comme optimum à atteindre au sein des entreprises familiales. Il nous est apparu pertinent de vérifier si les conditions sont réunies pour que l'audit interne puisse exercer son rôle dans les entreprises familiales en toute indépendance. Nous avons postulé que l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits est significativement et positivement associée à l'indépendance (H_{3a}) et l'objectivité de l'audit interne (H_{3b}), les compétences des auditeurs internes (H_{3c}) et la performance de l'audit interne (H_{3d}). Les résultats obtenus de la régression indiquent que les variables de compétence et de performance de l'audit interne ne sont pas significatives et n'apportent donc aucun soutien pour les hypothèses (H_{3c} , H_{3d} : sont rejetées). Il en résulte que l'efficacité du rôle de l'audit interne dans la réduction des conflits au sein des entreprises familiales dépend en grande partie de l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne. Nous déduisons donc que les hypothèses H_{3a} et H_{3b} sont affirmées.

À la lumière de ces conclusions, nous présentons dans la figure ci-après un extrait de la validation de notre corps d'hypothèse.

Figure 6. 1 : Validation du corps d'hypothèse



Source : Établi par l'auteur

Au bout du compte, on s'est posé la question de quelle manière l'audit interne peut contribuer à la réduction des conflits au contexte des entreprises familiales ? Pour pouvoir donner les éléments de réponse à cette question, nous avons construit un corps d'hypothèse à travers lequel nous espérons apporter aux entreprises familiales un facteur clés de succès permettant ce type d'entreprises de prendre conscience des différents risques inhérents à chacune des décisions stratégiques en termes de perte de richesse socio-émotionnelle et en termes financier et économiques.

Nous espérons aussi apporter aux auditeurs internes un facteur clés de succès permettant à ceux-ci, d'une part, de s'apercevoir des spécificités des entreprises familiales et les opportunités d'intégrer dans leur raisonnement le modèle de la richesse socio-émotionnelle et, d'autre part, de promouvoir le rôle de l'audit interne dans les entreprises familiales en lui assignant un nouveau rôle, celui de débiaisage des décisions managériales. Ainsi, d'élargir son domaine d'intervention en allant au-delà des considérations purement économiques et d'intégrer dans sa démarche les dimensions non économiques spécifiques aux entreprises familiales.

Toutefois, notre recherche présente certaines limites. Nous y voyons principalement deux : la principale limite de cette recherche est sans aucun doute le temps qui lui a été imparti et par conséquent la difficulté d'atteindre tous les objectifs qui ont été fixé au départ. La deuxième limite réside dans l'enquête terrain et la taille de l'échantillon. Comme nous l'avons indiqué, nous n'avons pu obtenir qu'un faible retour eu égard à la crise sanitaire mondiale de la Covid-19, la plupart des entreprises étaient inaccessible. Ainsi, l'enquête en ligne n'a pas donné un pourcentage élevé de réponse, c'est pourquoi nous avons prolongé la durée de l'enquête et de collecte des données. En outre, les résultats présentés ainsi que les interprétations sont faits dans le contexte de cette recherche et s'arrêtent aux opinions des auditeurs internes et leur responsable, et les responsables comptables et financiers ainsi que les commissaires aux comptes. Nous sommes conscients des limites de notre recherche. Néanmoins, nous estimons avoir apporté un début de réponse à la question posée préalablement.

Du fait de l'actualité du sujet, il semble intéressant de faire une étude comparative entre les entreprises familiales et les entreprises non familiales afin de vérifier si les entreprises familiales sont plus susceptibles d'investir dans un audit interne de qualité que les entreprises non familiales. Ou d'analyser comment la composition du conseil d'administration affecte le recours à l'audit interne par les entreprises familiales et, enfin, la contribution de l'audit interne à la préservation de la richesse socio-émotionnelle.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

I. LES OUVRAGES

01. AKTOUF Omar & AMOKRANE, M. B., *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations : une introduction à la démarche classique et une critique*, Arak-Editions, Blida (Algérie), 2019 ;
02. ARONOFF Craig E. & WARD John L., *Family Business Governance: Maximizing Family and Business Potential*, Palgrave Macmillan, New York, 2011;
03. ARONOFF Craig E. & WARD John L., *Family Meetings: How to Build a Stronger Family and a Stronger Business*, Palgrave Macmillan, New York, 2011;
04. ASTRACHAN Joseph H. & STIDER Annelie K., Chapter 3: *Family*, In KENYON-ROUVINEZ, Denise & WARD, John L., *Family Business: Key Issues*, Palgrave Macmillan, UK, 2005, pp 31-44;
05. BARBIER Etienne, *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, Maxima, Paris, 1999 ;
06. BASCO Rodrigo & RICOTTA Fernanda, *Chapter 2: A regional perspective of family firms: Evidence from Europe*, In: BASCO Rodrigo, STOUGH Roger & SUWALA Lech, *Family Business and Regional Development*, Routledge, Oxon, 2021, pp 33-62;
07. BECOUR Jean-Charles et BOUQUIN Henri, *Audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance*, Economica, Paris, 3^{ème} Ed, 2008 ;
08. BELAID Khayarallah, *L'audit interne et l'approche de la dynamique de groupes*, Centre de publication universitaire, Tunis, 2005 ;
09. BERGERON Pierre G., *LA GESTION DYNAMIQUE : Concepts, méthodes et applications*, Gaëtan Morin, Québec, 4^{ème} Ed, 2006 ;
10. BERLE Adolf A., MEANS Gardiner C., *The Modern Corporation and Private Property*, Transaction Publishers, London, 1991;
11. BERTIN Elisabeth, *Chapitre 9 : L'audit interne, vecteur de performance*, In : HIRIGOYEN Gérard, *Entreprises familiales : Défis et performance*, Economica, Paris, 2014, pp 260-286 ;
12. BRAIOTTA JR. Louis et al, *The Audit Committee Handbook*, Wiley, New Jersey, Fifth Edition, 2010;
13. BROWN Richard, *A History of Accounting and Accountants*, Psychology Press, 1968;
14. CARRAU Chris, *Chapitre 1 : Profondeur généalogique des entreprises familiales et performance*, In : HIRIGOYEN Gérard, *Entreprises familiales : Défis et performance*, Economica, Paris, 2014, pp 19-39 ;
15. CARRICANO Manu et al., *Analyse de données avec SPSS*, Pearson, Paris, 2^{ème} Ed, 2010 ;
16. CHARREAUX Gérard, *Chapitre 2 : Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux*, In : NACIRI Ahmed, *Traité de*

- gouvernance corporative : Théories et pratiques à travers le monde*, Les presse de l'Université Laval, Canada, 2006, pp 57-114 ;
17. COASE Ronald. H, "the nature of the firm", *Economica*, New Series, Vol. IV (1937), pp. 386-405, *In: Saul Estrin & Alan Marin, Essential Readings in Economics*, Macmillan, London, 1995, pp 37-54;
 18. DEPRET Marc-Hubert & HAMDOUN Abdelillah, Chapitre 2 : *Gouvernement d'entreprise et performance*, *In : FINET Alain, Gouvernement d'entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers*, de Boeck, Bruxelles, 2005, pp 42-65 ;
 19. EBONDO WA MANDZILA Eustache, *Chapitre 1 : Organisation et méthodologie de l'audit interne*, *In : BERTIN Élisabeth, Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Paris, 2007, pp 17-51 ;
 20. EBONDO WA MANDZILA Eustache, *La gouvernance d'entreprise : Une approche par l'audit et le contrôle interne*, L'Harmattan, Paris, 2005 ;
 21. FINET Alain, *Chapitre 1 : Pourquoi le gouvernement d'entreprise ? Introduction et mise en place d'un cadre théorique d'analyse*, *In : DEPRET Marc-Hubert et al, Gouvernement d'entreprise : Enjeux managériaux, comptables et financiers*, de Boeck, Bruxelles, 2005, pp 15-38 ;
 22. FREEMAN R. Edward, *Strategic Management: A stakeholder Approach*, Cambridge University Press, Cambridge, 2010;
 23. GALLO Miguel Angel & KENYON-ROUVINEZ Denise, *Chapter 4: The Importance of Family and Business Governance*, *In: KENYON-ROUVINEZ, Denise & WARD, John L., Family Business: Key Issues*, Palgrave Macmillan, UK, 2005, pp 45-57;
 24. GODOWSKI Christophe, Chapitre 5 : *L'objectivité de l'évaluation de la corporate gouvernance par l'audit interne*, *In : BERTIN Élisabeth, Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Paris, 2007, pp 137-160 ;
 25. HIRIGOYEN Gérard, *Entreprises familiales : Défis et performance*, *Economica*, Paris, 2014 ;
 26. IFACI, *La pratique du contrôle interne*, Éditions d'Organisation, Paris, 2ème Ed, 2004 ;
 27. IFACI, *Les outils de l'audit interne*, Eyrolles, Paris, 2013 ;
 28. KENYON-ROUVINEZ, Denise & WARD, John L., *Family Business: Key Issues*, Palgrave Macmillan, UK, 2005;
 29. KHELASSI Réda, *Les applications de l'audit interne*, Éditions Houma, Alger, 2010 ;
 30. KOEBERLE-SCHMID Alexander, *Chapter 1: Maximizing Success through Professional Family Business Governance.*, *In: KENYON-ROUVINEZ D., KOEBERLE-SCHMID A. & POZA E. J., Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, pp 3-19;
 31. KOEBERLE-SCHMID Alexander, *Chapter 12: A Family Constitution for Business-Owning Families: Process and Document.*, *In: KENYON-ROUVINEZ D., KOEBERLE-SCHMID A. &*

- POZA E. J., *Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, pp 222-243;
32. LOUBET DEL BAYLE Jean-Louis, *Initiation aux méthodes des sciences sociales*, Le Harmattan, Paris-Montréal, 2000, 272 pp, In : Version numérique réalisée par TREMBMAY Émilie, Université de Montréal, Québec, 26 juillet 2012 ;
 33. NACIRI Ahmed, *Traité de gouvernance corporative : théories et pratiques à travers le monde*, les presses de l'université Laval, Québec, 2006 ;
 34. NEUBAUER Fred & LANK Alden G., *The Family Business: Its Governance for Sustainability*, Palgrave Macmillan, London, 1998;
 35. NORDQVIST Mattias & MELIN Leif, *Chapter 6: The dynamics of family firms: an institutional perspective on corporate governance and strategic change.*, In: FLETCHER Denise E., *Understanding the Small Family Business*, Routledge, London, 2002, pp 94-110;
 36. PARRAT Frédéric, *Théorie et pratique de la gouvernance d'entreprise pour les conseils d'administration et les administrateurs*, Maxima, Paris, 2014 ;
 37. PEREZ Roland, *La gouvernance de l'entreprise*, La découverte, Paris, 2003 ;
 38. PIGE Benoît, *Audit et contrôle interne : De la conformité au jugement*, EMS Editions, Caen, 4ème Ed, 2017 ;
 39. PIGE Benoît, *Audit et contrôle interne*, Éditions EMS, Paris, 3ème Ed, 2009 ;
 40. PIGE Benoît, *Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisation*, Economica, Paris, 2008 ;
 41. PIGE Benoît, *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, de Boeck, Bruxelles, 2011 ;
 42. POWER Michael, *La société de l'audit : l'obsession du contrôle*, traduit de l'anglais par LEBRUN Armelle, la découverte, Paris, 2005 ;
 43. POZA Ernesto J., *Chapter 3: Evolution of Governance Structures and Systems.*, In: KENYON-ROUVINEZ D., KOEBERLE-SCHMID A. & POZA E. J., *Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, pp 36-55;
 44. POZA Ernesto J., *Chapter 8: Family Councils and Chief Family Officers.*, In: KENYON-ROUVINEZ D. et al, *Governance in Family Enterprises: Maximizing Economic and Emotional Success*, Palgrave Macmillan, UK, 2014, pp 143-160;
 45. REDING Kurt F. et al, *Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques*, Eyrolles, Paris, 2015 ;
 46. RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*, Eyrolles, Paris, 2011 ;
 47. RENARD Jacques, *Audit interne : ce qui fait débat*, Maxima, Paris, 2003 ;
 48. RENARD Jacques, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Eyrolles, Paris, 2012 ;
 49. RENARD Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Eyrolles, Paris, 10^{ème} Ed, 2017 ;
 50. RENARD Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Eyrolles, Paris, 8^{ème} Ed, 2013 ;

51. SCHICK Pierre, *Guide d'audit des achats et des ventes*, Eyrolles, Paris, 2014 ;
52. SCHICK Pierre, *Mémento d'audit interne : méthode de conduite d'une mission*, Dunod, Paris, 2007 ;
53. SCHICK Pierre, VERA Jacques & BOURROUILH-PARÈGE Olivier, *Audit interne et référentiels de risques*, Dunod, Paris, 2010 ;
54. SEKARAN Uma & BOUGIE Roger, *Research methods for business: a skill-building approach*, Wiley, United Kingdom, 7th edition, 2016;
55. THIERY-DUBUISSON Stéphanie, *Chapitre 9 : Les spécificités de la qualité de l'audit interne au sein des grands groupes*, In : PIGE Benoît, *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, de Boeck, Bruxelles, 2011, pp : 125-134 ;
56. VALIN Gérard et al, *Controlor & Auditor*, Dunod, Paris, 2006 ;
57. VAURS Louis et FRADIN Florence, *Chapitre 2 : Une comparaison des principaux référentiels de contrôle interne*, In : BERTIN Elisabeth, *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Paris, 2007, pp 53-94 ;
58. WARD John. L., *Keeping the Family Business Healthy: How to Plan for Continuing Growth, Profitability, and Family Leadership*. Palgrave Macmillan, New York, 2011;

II. LES ARTICLES DE REVUES

59. ABDEL-KHALIK A. Rashad, *Why Do Private Companies Demand Auditing? A Case for Organizational Loss of Control*, Journal of Accounting, Auditing & Finance, 8(1), 1993, pp 31–52;
60. AGGOUN Salim & DADDI-ADDOUN Nacer, « *Spécificité et utilité de la gouvernance des entreprises familiales : cas du code algérien de gouvernance d'entreprise* », Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, Vol 14 N° 1 bis, 2020, pp : 184-197 ;
61. AKOGLU Haldun, *User's guide to correlation coefficients*, Turk J Emerg Med, 2018 Aug 7;18(3), pp 91-93 ;
62. AL MATARNEH Ghassan. F., *Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan*, International Research Journal of Finance and Economics, Issue 73, 2011, pp 110-119;
63. ALCHIAN Armen A. & DEMSETZ Harold, “*Production, Information Costs, and Economic Organization*”, The American Economic Review, vol. 62, no. 5, 1972, pp 777–795;
64. ALLOUCHE José & BRUNO Amann. « *L'entreprise familiale : un état de l'art.* » Finance Stratégie Contrôle 03, n° 01, Mars 2000, pp : 33-79 ;
65. ALLOUCHE José & BRUNO Amann. « *La confiance : une explication des performances des entreprises familiales.* » Economies et sociétés, n° 25 (8), 1998, pp 1-17 ;

66. AL-TWAIJRY Abdulrahman A.M., BRIERLEY John A., & GWILLIAM David R., *The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective*. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 2003, pp 507–531;
67. ANDERSON Don, FRANCIS Jere R. & STOKES Donald J., “*Auditing, directorships and the demand for monitoring*”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 12 (4), 1993, pp 353–375;
68. ANG James S., COLE Rebel A. & LIN James W., *Agency Costs and Ownership Structure*, *The Journal of Finance*, 55(1), 2000, pp 81–106;
69. ARREGLE Jean-Luc & MARI Isabelle, « *Avantages ou désavantages des entreprises familiales ? Principaux résultats des recherches et perspectives* », *Revue française de gestion*, vol. 200, n°1, 2010, pp. 87-109 ;
70. ARREGLE Jean-Luc et al, *The Development of Organizational Social Capital: Attributes of Family Firms*, *Journal of Management Studies*, 44(1), 2007, pp 73–95;
71. ARREGLE Jean-Luc, DURAND Rodolphe & VERY Philippe, « *Origines du capital social et avantages concurrentiels des firmes familiales* », *Management*, vol. 7, n°2, 2004, pp. 13-36 ;
72. ASTRACHAN Joseph H & SHANKER Melissa Carey, *Family Businesses’ Contribution to the U.S. Economy: A Closer Look*. *Family Business Review*, 16(3), 2003, pp 211–219;
73. BARRY Bernard, “*The Development of Organisation Structure in the Family Firm*”, *Journal of General Management*, 3(1), 1975, pp 42–60;
74. BECKER G.S., *A Treatise on the Family*, Harvard Univ. Press, Cambridge, MA, 1981;
75. BENSTON George J., *The market for public accounting services: Demand, supply and regulation*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 4(1), 1985, pp 33–79;
76. BERRADA EL AZIZI Taib, HABBA Badr & ALLIOUI Azzeddine, « *Contribution à l’étude de l’impact des contraintes financières sur l’investissement des entreprises familiales dans le Monde Arabe* », *Revue Management & Innovation*, 2 (n°2), 2020, pp 31-54 ;
77. BERRONE Pascual, CRUZ Cristina & GOMEZ-MEJIA Luis R., *Socioemotional Wealth in Family Firms*, *Family Business Review*, 25(3), 2012, pp 258–279;
78. BERTIN Élisabeth & GODOWSKI Christophe, « *Le processus global d’audit : source de développement d’une gouvernance cognitive ?* », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 18, no. 3, 2012, pp. 145-184 ;
79. BISHOP William G. III et al, *The Year of the Audit Committee*, *The Internal Auditor*, 04, 2000, vol. 57, no. 2. pp. 46-51;
80. CAPUTO, A. & al, *Conflict management in family businesses*, *International Journal of Conflict Management*, 29(4), 2018, pp 519–542;
81. CAREY Peter, SIMNETT Roger & TANEWSKI George, *Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses*, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1), 2000, pp 37–51;

82. CARNEY Michael, *Corporate Governance and Competitive Advantage in Family Controlled Firms*, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29(3), 2005, pp 249–265;
83. CHANUT Véronique, et al. « *Les limites de la rationalité limitée ? Un essai de réflexion en sciences de gestion* », *Management & Avenir*, vol. 48, no. 8, 2011, pp. 97-117 ;
84. CHARREAUX Gérard, "Le rôle de la confiance dans le système de gouvernance des entreprises," Working Papers CREGO 0980501, Université de Bourgogne - CREGO EA7317 Centre de recherches en gestion des organisations, 1998, pp 1-16 ;
85. CHARREAUX Gérard, *A la recherche du lien perdu entre caractéristiques des dirigeants et performance de la firme : gouvernance et latitude managériale*, Cahier du FARGO n°1080502, Université de Bourgogne, mai 2008 ;
86. CHARREAUX Gérard, *Les grands auteurs en théorie des organisations : Michael Jensen : la théorie positive de l'agence et ses applications à l'architecture et à la gouvernance des organisations*, Cahiers FARGO, décembre 2004 ;
87. CHARREAUX Gérard, *Pour une gouvernance d'entreprise « comportementale » Une réflexion exploratoire*, *Revue française de gestion*, vol n°157, n°4, 2005, pp. 215-238 ;
88. CHARREAUX Gérard, *quelle théorie pour la gouvernance ? de la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive et comportementale*, Cahier du FARGO n° 1110402, avril 2011 ;
89. CHAU Gerald, & LEUNG Patrick, *The impact of board composition and family ownership on audit committee formation: Evidence from Hong Kong*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(1), 2006, pp 1–15;
90. CHOW Chee W., "The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences.", *The Accounting Review*, vol. 57, no. 2, 1982, pp. 272–291;
91. CHRISMAN James J., CHUA Jess H. & LITZ Reginald A., *Comparing the Agency Costs of Family and Non-Family Firms: Conceptual Issues and Exploratory Evidence*, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 28(4), 2004, pp 335–354;
92. COHENDET Patrick, LLERENA Patrick, *La conception de la firme comme processeur de connaissances*. In : *Revue d'économie industrielle*, vol. 88, 2e trimestre 1999, Économie de la connaissance. pp. 211-235 ;
93. DAILY Catherine M. & DOLLINGER Marc J., *An Empirical Examination of Ownership Structure in Family and Professionally Managed Firms*, *Family Business Review*, 5(2), 1992, pp 117–136;
94. DALTON Dan R. & DALTON Catherine M., *Integration of Micro and Macro Studies in Governance Research: CEO Duality, Board Composition, and Financial Performance*. *Journal of Management*, 37(2), 2010, pp 404–411;
95. DAVIS James H., SCHOORMAN F. David & DONALDSON Lex, "Toward a Stewardship Theory of Management", *The Academy of Management Review* 22, no. 1, 1997, pp 20-47;

96. DEFOND Mark L. "The Association between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching." *Auditing* 11, no. 1 (Spring, 1992): 16. <https://www-proquest-com.snd11.arn.dz/scholarly-journals/association-between-changes-client-firm-agency/docview/216735342/se-2?accountid=202267>;
97. DELLAI Hella & OMRI Mohamed Ali Brahim, *Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations*, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.7, No.16, 2016, pp 208-221;
98. DERIBE Wubishet Jemaneh & REGASA Dereje Getachew, *Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks*, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.5, No.23, 2014, pp 86-94;
99. DYER W. Gibb, *Potential Contributions of Organizational Behavior to the Study of Family-Owned Businesses*, *Family Business Review*, 7(2), 1994, pp 109–131;
100. EFENDY Komala I., ZOLIN R. & CHANG A., *Escalation of conflict in large private family business*, *In Annual Meeting of the Academy of Management (73rd)*, 2013;
101. ELMANAA MADANI Wiem, *Théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales : apports et limites*, *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*, May 2009 ;
102. FAMA Eugene F. & JENSEN Michael C., *Separation Of Ownership and Control*, *Journal of Law and Economics*, 26 (2), 1983, pp 301-325;
103. GOMEZ-MEJIA Luis R. et al, *Socioemotional Wealth and Business Risks in Family-controlled Firms: Evidence from Spanish Olive Oil Mills*, *Administrative Science Quarterly*, 52(1), 2007, pp 106–137;
104. GOMEZ-MEJIA Luis R., et al, *The Bind that Ties: Socioemotional Wealth Preservation in Family Firms*, *Academy of Management Annals*, 5(1), 2011, pp 653–707;
105. GOMEZ-MEJIA Luis R., et al, *The Role of Family Ties in Agency Contracts*, *Academy of Management Journal*, 44(1), 2001, pp 81–95;
106. HABBERSHON Timothy G. & WILLIAMS Mary L., *A Resource-Based Framework for Assessing the Strategic Advantages of Family Firms*, *Family Business Review*, 12(1),1999, pp 1–25;
107. HANDLER W. C., "Methodological issues and considerations in studying family businesses", *Family Business Review*, 2, 1989, pp 257-276;
108. HART Oliver & MOORE John. "Property rights and the nature of the firm". *Journal of Political Economy* 98(6), 1990, pp1119-1158;
109. HARVEY, M. & EVANS, R. E., *Family Business and Multiple Levels of Conflict*, *Family Business Review*, 7(4), 1994, pp 331–348;
110. HILL Charles W. L. & JONES Thomas M., *Stakeholder-agency theory*, *Journal of Management Studies*, 29(2), 1992, pp 131–154;

111. ISMAEL Hazem R. & ROBERTS Clare, "*Factors affecting the voluntary use of internal audit: evidence from the UK*", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 No. 3, 2018, pp. 288-317;
112. JAGGI Bikki & LEUNG Sidney, *Impact of family dominance on monitoring of earnings management by audit committees: Evidence from Hong Kong*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(1), 2007, pp 27–50;
113. JASKIEWICZ Peter & al., *The Adulthood of Family Business Research Through Inbound and Outbound Theorizing*, *Family Business Review* 2020, 33:1, pp 10-17;
114. JENSEN Michael C. & MECKLING William H., *Specific and general knowledge, and organizational structure*, *Journal of Applied Corporate Finance*, 8(2), 1995, pp 4–18;
115. JENSEN Michael C., & MECKLING William H., "*Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*", *Journal of Financial Economics*, 3(4), 1976, pp 305–360;
116. KELLERMANNNS, F. W. & EDDLESTON, K. A., *A family perspective on when conflict benefits family firm performance*, *Journal of Business Research*, 60(10), 2007, pp 1048–1057;
117. LAKHAL Najwa & LOUITRI Abdenbi, « *Dimension Familiale et Gouvernance des grandes entreprises cotées : Une dissociation de la propriété et de la gestion de l'entreprise* », *Revue Internationale des Sciences de Gestion* « Numéro 5 : Octobre 2019 / Volume 2 : numéro 4 », 2019, pp 624 – 648 ;
118. LARIOUI Lamia & ALAOUI MDAGHRI Abdelouahed, *Gouvernance et capital social des pme familiales : une analyse théorique*, 13e Congrès International Francophone en Entrepreneuriat et PME, CIFEPME2016, Institut de recherche sur le PME, Trois-Rivières, octobre 2016 ;
119. LE BRETON-MILLER Isabelle & MILLER Danny, *Agency vs. Stewardship in Public Family Firms: A Social Embeddedness Reconciliation*, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33(6), 2009, pp 1169–1191;
120. MESSIER William F. & SCHNEIDER Arnold, *A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function*. *Contemporary Accounting Research*, 4(2), 1988, pp 337–353;
121. MILLER Danny & LE BRETON-MILLER Isabelle, *Family Governance and Firm Performance: Agency, Stewardship, and Capabilities*, *Family Business Review*, 19(1), 2006, pp 73–87;
122. OUSSII Ahmed Atef, TAKTAK BOULILA Neila, *L'impact des interactions formelles et informelles entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit sur la mise en œuvre des recommandations du rapport d'audit interne*, *Accountability, Responsabilités et Comptabilités*, May 2017, Poitier, France, pp 1-22 ;
123. PANJWANI Ashok, et al, "*Family Business: Yesterday, Today, Tomorrow.*" *Indian Journal of Industrial Relations*, vol. 44, no. 2, 2008, pp. 272–291;

124. PIGE Benoît, *Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires*, Finance Contrôle Stratégie, Vol.1, N°3, septembre, 1998, pp.131-158 ;
125. POULAIN-REHM Thierry, « *Qu'est-ce qu'une entreprise familiale ? Réflexions théoriques et prescriptions empiriques* », La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion, n° 219, mai-juin 2006, pp 77-88 ;
126. RAGHUNANDAN K., READ William J., & RAMA Dasaratha V., *Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing*. Accounting Horizons, 06, 2001, vol. 15, no. 2. pp. 105-118;
127. RAKOW Tim, “*Risk, uncertainty and profit: The psychological insights of Frank H. Knight*”, Judgment and Decision Making, Vol. 5, No. 6, October 2010, pp. 458–466;
128. ROUSSY Mélanie, « *Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit.* », Télescope : Revue D'analyse Comparée En Administration Publique, vol. 18, n° 3, 2012, pp 33-51 ;
129. SCARBROUGH D. Paul, RAMA Dasaratha V. & RAGHUNANDAN K., *Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: A Canadian Evidence*, Accounting Horizons, Vol. 12, N° 1, Mar 1998, pp 51–62;
130. SCHULZE William S., et al, *Agency Relationships in Family Firms: Theory and Evidence*, Organization Science, 12(2), 2001, pp 99–116;
131. SCHULZE William S., LUBATKIN Michael H., & DINO Richard N., *Toward a theory of agency and altruism in family firms*, Journal of Business Venturing, 18(4), 2003, pp 473–490;
132. SHARMA Pramodita, CHRISMAN James J., & CHUA Jess H., *Strategic Management of the Family Business: Past Research and Future Challenges*, Family Business Review, 10(1), 1997, pp 1–35;
133. SHLEIFER, A., & VISHNY, R. W., “*Management entrenchment*”. Journal of Financial Economics, 25(1), 1989, pp 123–139 ;
134. SORENSON Ritch. L., *Conflict Management Strategies Used by Successful Family Businesses*, Family Business Review, 12(4), 1999, pp 325–339;
135. STEIJVERS Tensie, VOORDECKERS Wim & VANHOOF Koen, *Collateral, relationship lending and family firms*, Small Business Economics, 34(3), 2010, pp 243–259;
136. TREBUCQ Stéphane, *De l'idéologie et de la philosophie en gouvernance d'entreprise*, Revue française de gestion, vol. no 158, no. 5, 2005, pp. 49-67 ;
137. VILLALONGA Belén & AMIT Raphael, *Family ownership*. Oxford Review of Economic Policy, 36(2), 2020, pp 241–257 ;
138. WALLACE Wanda A., & KREUTZFELDT Richard W., *Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors*, Contemporary Accounting Research, 7(2), 1991, pp 485–512;

139. WANG Dechun, *Founding Family Ownership and Earnings Quality*, Journal of Accounting Research, 44(3), 2006, pp 619–656;
140. WEINSTEIN Olivier. « *Les théories de la firme* », Idées économiques et sociales, vol. 170, no. 4, 2012, pp. 6-15 ;
141. WILLIAMSON Oliver E, *Hierarchical Control and Optimum Firm Size*, Journal of Political Economy, 75(2), 1967, pp 123–138;
142. WIRTZ Peter, « *meilleures pratiques* » de gouvernance, *théorie de la firme et modèle de création de valeur : Une appréciation critique des codes de bonne conduite*, Cahier du FARGO n°1040401, Université Lumière (Lyon 2), Avril 2004, pp 1-24 ;
143. WIRTZ Peter, *Compétences, conflits et création de valeur : vers une approche intégrée de la gouvernance*, Revue finance contrôle stratégie, 9 (2), 2006, pp 187-201 ;

III. LES COMMUNICATIONS

144. EBONDO WA MANDZILA Eustache, *Audit interne et gouvernance d'entreprise : lecteurs théoriques et enjeux pratiques*, Communication, Euromed-Marseille École de Management, disponible dans : Cahier de la recherche, n°17, 2007 ;
145. ZOUKOUA Éric-Alain, *La complémentarité des approches théoriques de la gouvernance : application au secteur associatif*, Communication, Université d'Orléans, 2006 ;

IV. LES THESES ET LES MEMOIRES

146. AGGOUN Salim, *Gouvernance et performance des entreprises familiales : Cas d'un échantillon d'entreprise en Algérie*, Thèse de doctorat en sciences financières et comptabilité, École Supérieure de Commerce, 2020 ;
147. EBONDO WA MANDZILA Eustache, *La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris XII VAL de MARNE, 29 Septembre 2004 ;
148. NEBBACHE Salah Eddine, *Appréciation de l'audit interne comme outil d'amélioration de l'efficacité des entreprises – cas : Secteur algérien des assurances*, mémoire de magister dans le cadre de l'École doctorale en gestion des entreprises et comptabilité, École Supérieure de Commerce, 07 Décembre 2016 ;
149. NEBBACHE Salah Eddine, *La contribution de l'audit interne au renforcement de la gouvernance d'entreprise – cas : Compagnie algérienne d'assurance et de réassurance*, Mémoire de Master en Management des organisations, École Nationale Supérieure de Management, 2015-2016 ;

V. LES LOIS ET LES REGLEMENTATIONS

150. Décision n°002 du 09 janvier 2018 fixant les listes des professionnels inscrits aux tableaux de l'ordre national des experts-comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés au titre de l'exercice 2018 ;
151. La loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques JO n°2 du 13 janvier 1988 ;
152. Loi n° 17-02 du 11 Rabie Ethani 1438 correspondant au 10 janvier 2017 portant loi d'orientation sur le développement de la petite et moyenne entreprise (PME).

VI. LES RRAPORTS ET DOCUMENTS INSTITUTIONNELS

153. African Development Bank, "*Africa's macroeconomic performance and outlook*", January 2023;
154. Banque africaine de développement, « *Perspective économique en Afrique 2020 : Former la main d'œuvre africaine de demain* », Edition 2020 ;
155. Banque africaine de développement, « *Perspective économique en Afrique 2021- De la résolution de la dette à la croissance : une feuille de route pour l'Afrique* », Edition 2021 ;
156. Banque africaine de développement, « *Perspective économique en Afrique 2022 : Soutenir la résilience climatique et une transition énergétique juste en Afrique* », 2022 ;
157. COSO, « *Le management des risques de l'entreprise : Une démarche intégrée à la stratégie et à la performance* », Juin 2017 ;
158. Ernst & Young (EY), *Family Business Yearbook*, 2017;
159. IFACI, « *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne* », Edition 2017 ;
160. Meziane Mohamed, *L'audit interne est au centre des enjeux économiques*, journal El Watan, Samedi 30 juin 2012, N°6599, Algérie, p 08, In <https://www.elwatan.com/archives/actualites/laudit-interne-est-au-centre-des-enjeux-economiques-30-06-2012>
161. PWC, *from trust to impact: Why family businesses need to act now to ensure their legacy tomorrow*, 10th Global Family Business Survey, 2021;
162. Ramamoorti Sridhar, *Chapter 1: Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, pp 1-23; In: <https://na.theiia.org/iia/f/Public Documents/>
163. STEP Project & KPMG, *Global family business report: COVID-19 edition: Country benchmarking data- Morocco*, March 2021;

164. STEP Project & KPMG, *Mastering a comeback: How family businesses are triumphing over COVID-19*, March 2021;
165. The Institute of Internal Auditors, “*International standards for the professional practice of internal auditing*”, January 2017;
166. The Institute of Internal Auditors, « *Global perspectives and insights: Internal audit and external audit distinctive roles in organizational governance*», Issue 8, 2017;
167. The Institute of Internal Auditors, « *Global perspectives and insights: The Three Lines Model – An Important Tool for the Success of Every Organization*», Issue 17, 2020.

VII. LES SITES WEB

168. <http://familybusinessindex.com/>
169. <http://www.afiia.org/>
170. <http://www.ifaci.com/>
171. <http://www.theiia.org/>
172. <https://africaiia.org/fr/>
173. <https://cn-cncc.dz/>
174. <https://global.theiia.org/>
175. <https://www.coso.org/>
176. <https://www.ecija.eu/>
177. <https://www.europeanfamilybusinesses.eu/>
178. <https://www.iiamaroc.org/>
179. <https://www.iiatunisia.org.tn/>
180. <https://www.ufai-asso.org/>

ANNEXES



ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE

ECOLE DOCTORALE EN GESTION DES ENTREPRISES ET COMPTABILITE

ENQUETE DANS LE CADRE D'UNE THESE DE DOCTORAT

Chère Madame, Cher Monsieur,

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en Sciences Économiques, de Gestion et Sciences Commerciales, à l'Ecole Supérieure de Commerce -Koléa (ex : ESC-Alger), nous menons une recherche portant sur la contribution de l'audit interne à la réduction des conflits au contexte des entreprises familiales.

Ce questionnaire est adressé aux auditeurs internes et leur responsable, directeurs finances et comptabilité, commissaires aux comptes des entreprises familiales algériennes ; et ce, afin d'interpréter le rôle que peut jouer l'audit interne dans les entreprises familiales. Ainsi d'analyser si les conditions sont réunies pour que l'audit interne puisse jouer un rôle actif dans la gouvernance de ce type d'entreprise. Ceci dit, la participation à la présente enquête est d'une valeur capitale à l'aboutissement de cette recherche.

Nous aurions besoin de votre collaboration en répondant à ce questionnaire qui ne devrait prendre que quelques minutes. Nous vous assurons que toutes les informations que vous donnez dans ce questionnaire resteront totalement confidentielles et traitées dans sa globalité uniquement à des fins statistiques et dans le cadre de cette recherche universitaire. L'objectivité des réponses augmente la fiabilité de l'étude.

Nous vous remercions d'avance pour votre collaboration et votre compréhension.

NEBBACHE Salah Eddine

s_nebbache@esc-alger.dz

[LinkedIn](#)

FICHE SIGNALETIQUE

- Age :

20 - 30 ans

31 - 40 ans

41 - 50 ans

Plus de 50 ans

- Niveau de qualification :

Secondaire

Licence

Master

Ingénieur

Magister

Doctorat

- Expérience professionnelle :

Moins de 5 ans

Entre 5 et 10 ans

Plus de 10 ans

- Certification professionnelle :

Aucune

CIA

DPAI

Autre (précisez):

- Profession :

Responsable de l'Audit Interne

Directeur Finances & Comptabilité

Auditeur Interne

Auditeur Externe/ Commissaire aux comptes

CARACTERISTIQUES DE L'ENTREPRISE

Q1: Quel est le secteur d'activité de l'entreprise?

Agriculture

Commerce

Construction

Industrie

Services

TIC

Autre (veuillez préciser):

Q2: À combien s'élève l'effectif de l'entreprise?

Moins de 50

Entre 50 et 250

Plus de 250

Q3 Quel est le nombre de segments opérationnels (ou filiales) de l'entreprise (zéro, deux, ... cinq, dix ou plus)?

Q4: Quelle est la proportion du capital détenu par la famille?

0%

1%-25%

26%-50%

51%-75%

76%-100%

Q5: Quelle est la proportion des administrateurs non familiaux?

0%

1%-25%

26%-50%

51%-75%

76%-100%

Q6: La direction de l'entreprise est elle assurée par un dirigeant non issu de la famille?

OUI

NON

Q7: Combien de générations sont actuellement actives dans l'entreprise ?

Une seule génération

Plusieurs générations

Q8: Quelle est la génération des propriétaires familiaux ?

Première génération

Deuxième génération

Troisième génération

Autre (veuillez préciser):

INTERPRETATION DU ROLE DE L'AUDIT INTERNE

Q9: L'audit interne, par son approche systémique et méthodique, permet il de réduire les conflits d'intérêts et l'asymétrie d'information au regard des éléments suivants :

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Contrôle des relations entre actionnaires familiaux (majoritaires) et actionnaires non familiaux (minoritaires)?				
Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et créanciers				
Contrôle des relations entre propriétaires familiaux et dirigeants non familiaux?				
Contrôle des relations internes entre dirigeants et salariés?				

Q10: L'audit interne, par le biais de ses missions d'assurance et de conseil, permet il de réduire les conflits cognitifs et l'asymétrie de connaissance via les éléments suivants :

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Fournir une assurance aux propriétaires/dirigeants familiaux que l'entreprise est en passe d'atteindre ses objectifs				
Fournir une assurance que les intérêts des diverses parties prenantes seront satisfaits et contribuer à améliorer les relations avec celles-ci.				
Fournir des conseils pour permettre aux propriétaires/dirigeants familiaux d'atteindre l'objectif de maximisation de la richesse organisationnelle				

Q11: La richesse socio-émotionnelle fait référence aux aspects non financiers qui permettent de satisfaire les besoins affectifs de la famille, Afin de la décrire, comment jugez-vous les éléments suivants:

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Les membres de la famille ont un fort sentiment d'appartenance à l'entreprise familiale.				
Les clients associent souvent le nom de famille aux produits et services de l'entreprise familiale.				
Les relations contractuelles sont principalement basées sur la confiance et les normes de réciprocité				
L'établissement de relations solides avec d'autres institutions (d'autres entreprises, associations professionnelles, agents gouvernementaux, etc.) est important pour l'entreprise familiale.				
Les émotions et les sentiments affectent souvent les processus de prise de décision dans l'entreprise familiale.				
Les considérations affectives pour la famille sont souvent aussi importantes que les considérations économiques.				
Les propriétaires familiaux sont moins susceptibles d'évaluer leur investissement à court terme.				
La réussite du transfert d'entreprise à la génération suivante est un objectif important pour les membres de la famille.				

Q12: L'audit interne contribue-t-il à l'arbitrage entre objectifs économiques et non économiques de la famille en aidant à déterminer:

Exemples de la richesse socio-émotionnelle : l'influence de la famille, l'identité familiale, les liens sociaux, l'attachement émotionnel de la famille à l'entreprise

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Les risques inhérents à chacune des décisions stratégiques en termes de perte de richesse socio-émotionnelle et en termes financiers et économiques ainsi que leurs conséquences				
Quelles parties prenantes sont susceptibles de retirer un avantage de décisions stratégiques fondées sur la préservation de la richesse socio-émotionnelle				
Dans quelle condition l'accent mis sur la richesse socio-émotionnelle est bénéfique ou préjudiciable à la performance de l'entreprise				

Q13: L'audit interne contribue t-il à débiaiser les décisions managériales et corriger les pertes d'efficience liées aux éléments suivants:

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Erreurs de compréhension commises par les dirigeants				
Erreurs décisionnelles commises sous l'effet des émotions				
Erreurs décisionnelles commises liées à l'orgueil des dirigeants				
Erreurs décisionnelles commises sous l'effet de la pression des pairs				

QUALITE DE L'AUDIT INTERNE

Q15: Le rattachement actuel de l'audit interne lui assure t-il :

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
un plus large domaine d'investigations ?				
un pouvoir d'accès à l'information?				
une liberté d'opinion?				
une considération adéquate de ses recommandations?				

Q16: Veuillez donner votre degré de concordance par rapport aux éléments suivants:

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	D'accord	Tout à fait d'accord
Les auditeurs de l'entreprise n'appuient leur raisonnement et leurs recommandations que sur des éléments constatés et prouvés				
Les auditeurs de l'entreprise n'évaluent pas les opérations dont il étaient auparavant responsables				
Le staff d'audit n'exerce pas, dans l'entreprise, de fonctions non liées à l'audit				

Q17: Comment jugez vous la compétence du staff d'audit au regard des éléments suivants:

	Pas du tout satisfaisant	Pas satisfaisant	Satisfaisant	Très satisfaisant
Le niveau de formation, d'expérience et de qualification professionnelle des auditeurs internes				
Pourcentage des auditeurs ayant des certifications professionnelles (CIA, DPAI...)				
Réhabilitation et formation professionnelle continue des auditeurs internes				
Valeurs et habilités personnelles (intégrité, courage, esprit de synthèse et critique, habilités relationnelles)				

Q18: Comment jugez vous la performance du service au regard des éléments suivants:

	Pas du tout satisfaisant	Pas satisfaisant	Satisfaisant	Très satisfaisant
La pertinence des recommandations et leur opérationnalité				
Le degré de respect du programme d'audit				
Le degré de rentabilité des recommandations par rapport au budget de l'audit				

Modèle de la régression logistique binaire (Axe 1)

Case Processing Summary

Unweighted Cases ^a		N	Percent
Selected Cases	Included in Analysis	56	100,0
	Missing Cases	0	,0
	Total	56	100,0
Unselected Cases		0	,0
Total		56	100,0

a. If weight is in effect, see classification table for the total number of cases.

Dependent Variable Encoding

Original Value	Internal Value
Non	0
Oui	1

Classification Table^{a,b}

		Observed	Predicted		Percentage Correct
			IAYES Non	Oui	
Step 0	IAYES	Non	0	8	,0
		Oui	0	48	100,0
Overall Percentage					85,7

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is ,500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 0	Constant	1,792	,382	22,014	1	,000	6,000

Variables not in the Equation

		Score	df	Sig.	
Step 0	Variables	SIZEFACT	10,690	1	,001
		SEGMENT	6,267	1	,012
		PROPDIR	3,403	1	,065
		PROPMAN	4,320	1	,038
Overall Statistics		17,587	4	,001	

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	18,547	4	,001
	Block	18,547	4	,001
	Model	18,547	4	,001

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	27,386 ^a	,282	,504

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than ,001.

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	6,521	7	,480

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		IAYES = Non		IAYES = Oui		Total
		Observed	Expected	Observed	Expected	
Step 1	1	5	4,504	1	1,496	6
	2	1	1,524	6	5,476	7
	3	1	1,017	6	5,983	7
	4	0	,462	6	5,538	6
	5	0	,185	4	3,815	4
	6	1	,144	5	5,856	6
	7	0	,122	10	9,878	10
	8	0	,039	7	6,961	7
	9	0	,003	3	2,997	3

Classification Table^a

Observed		Predicted		Percentage Correct	
		Non	Oui		
Step 1	IAYES	Non	5	3	62,5
		Oui	1	47	97,9
Overall Percentage					92,9

a. The cut value is ,500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	SIZEFACT	,534	,966	,306	1	,580	1,706
	SEGMENT	1,800	1,151	2,446	1	,118	6,050
	PROPDIR	,323	,520	,385	1	,535	1,381
	PROPMAN	2,890	1,304	4,912	1	,027	17,994
	Constant	-3,980	1,840	4,676	1	,031	,019

a. Variable(s) entered on step 1: SIZEFACT, SEGMENT, PROPDIR, PROPMAN.

Correlation Matrix

		Constant	SIZEFACT	SEGMENT	PROPDIR	PROPMAN
Step 1	Constant	1,000	-,436	-,299	-,145	-,394
	SIZEFACT	-,436	1,000	-,663	-,160	-,025
	SEGMENT	-,299	-,663	1,000	,019	,303
	PROPDIR	-,145	-,160	,019	1,000	-,132
	PROPMAN	-,394	-,025	,303	-,132	1,000

Modèle de la régression stepwise (Axe 3)

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	OBJ	.	Stepwise (Criteria: Probability-of- F-to-enter <= , 050, Probability-of- F-to-remove >= ,100).
2	IND	.	Stepwise (Criteria: Probability-of- F-to-enter <= , 050, Probability-of- F-to-remove >= ,100).

a. Dependent Variable: IAEFFconf

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,559 ^a	,312	,297	,316
2	,629 ^b	,395	,368	,299

a. Predictors: (Constant), OBJ

b. Predictors: (Constant), OBJ, IND

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2,081	1	2,081	20,879	,000 ^b
	Residual	4,585	46	,100		
	Total	6,667	47			
2	Regression	2,635	2	1,317	14,702	,000 ^c
	Residual	4,032	45	,090		
	Total	6,667	47			

a. Dependent Variable: IAEFFconf

b. Predictors: (Constant), OBJ

c. Predictors: (Constant), OBJ, IND

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-,012	,191		-,064	,949
	OBJ	,293	,064	,559	4,569	,000
2	(Constant)	-,457	,254		-1,797	,079
	OBJ	,199	,071	,380	2,783	,008
	IND	,225	,091	,339	2,485	,017

a. Dependent Variable: IAEFFconf

Excluded Variables^a

Model		Beta In	t	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics
						Tolerance
1	IND	,339 ^b	2,485	,017	,347	,722
	COMP	,267 ^b	2,237	,030	,316	,968
	PERF	,268 ^b	2,246	,030	,318	,965
2	COMP	,148 ^c	1,031	,308	,154	,654
	PERF	,191 ^c	1,550	,128	,228	,857

a. Dependent Variable: IAEFFconf

b. Predictors in the Model: (Constant), OBJ

c. Predictors in the Model: (Constant), OBJ, IND

Cf. Figure 3.3 :

Composantes et principes COSO-ERM 2017

1. **Exercer une surveillance des risques par le conseil** — Le conseil assure la surveillance de la stratégie et assume les responsabilités en matière de gouvernance pour soutenir la direction générale dans la réalisation de la stratégie et des objectifs opérationnels.
2. **Définir les structures organisationnelles** — L'organisation définit des structures organisationnelles dans la perspective de la réalisation de la stratégie et des objectifs opérationnels.
3. **Définir la culture souhaitée** — L'organisation définit les comportements attendus qui caractérisent la culture souhaitée par l'entité.
4. **Démontrer l'engagement en faveur de valeurs fondamentales** — L'organisation démontre son engagement pour les valeurs fondamentales de l'entité.
5. **Attirer, former et fidéliser des personnes compétentes** — L'organisation s'engage à développer le capital humain en adéquation avec la stratégie et les objectifs opérationnels.
6. **Analyser le contexte de l'organisation** — L'organisation prend en considération l'impact potentiel de son contexte sur le profil de risque.
7. **Définir l'appétence pour le risque** — L'organisation définit l'appétence pour le risque dans le contexte de la création, de la préservation et de la concrétisation de la valeur.
8. **Évaluer les stratégies alternatives** — L'organisation évalue les stratégies alternatives et leurs impacts potentiels sur le profil de risque.
9. **Définir les objectifs opérationnels** — L'organisation prend en considération les risques lors de la définition, à différents niveaux, d'objectifs opérationnels qui soient en phase avec la stratégie et la soutiennent.
10. **Identifier les risques** — L'organisation identifie les risques qui affectent la réalisation de la stratégie et des objectifs opérationnels.
11. **Évaluer la criticité des risques** — L'organisation évalue la criticité des risques.
12. **Prioriser les risques** — L'organisation priorise les risques pour sélectionner les modalités de traitement de ces risques.
13. **Mettre en œuvre les modalités de traitement des risques** — L'organisation identifie et sélectionne les modalités de traitement des risques.
14. **Développer une vision globale du portefeuille de risques** — L'organisation développe une vision globale et une évaluation du portefeuille de risques.
15. **Évaluer les changements substantiels** — L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient affecter substantiellement la stratégie et les objectifs opérationnels.
16. **Réexaminer les risques et la performance** — L'organisation revoit la performance de l'entité et prend en considération les risques.
17. **Poursuivre l'amélioration du management des risques de l'entreprise** — L'organisation poursuit l'amélioration du management des risques de l'entreprise.
18. **Tirer parti des données et des technologies** — L'organisation exploite les systèmes d'information et technologiques de l'entité pour soutenir le management des risques de l'entreprise.
19. **Communiquer les informations relatives aux risques** — L'organisation utilise les moyens de communication pour soutenir le management des risques de l'entreprise.
20. **Rendre compte des risques, de la culture et de la performance** — L'organisation rend compte des risques, de la culture et de la performance à différents niveaux et dans toute l'entité.



TABLE DES MATIÈRES

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	I
LISTE DES ABREVIATIONS	II
LISTE DES FIGURES	III
LISTE DES TABLEAUX	VI
SOMMAIRE	IX
INTRODUCTION	2
LA PROBLÉMATIQUE	3
LES HYPOTHÈSES DE RECHERCHE	4
CORPS D'HYPOTHÈSE	5
APPROCHE MÉTHODOLOGIQUE	7
CHRONOLOGIE DE LA RECHERCHE	7
ARCHITECTURE DE LA THÈSE	8
CHAPITRE 1 : LE CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT INTERNE	11
1.1 GENERALITES SUR L'AUDIT INTERNE	12
<i>1.1.1 Définition de l'audit interne et son évolution</i>	<i>12</i>
1.1.1.1 La dimension historique de l'audit interne	12
1.1.1.2 Définition de l'audit interne	16
1.1.1.3 Évolution de l'audit interne	17
<i>1.1.2 Typologie et positionnement de l'audit interne</i>	<i>19</i>
1.1.2.1 La typologie de l'audit interne	19
1.1.2.1.1 Audit de conformité ou de régularité	19
1.1.2.1.2 Audit d'efficacité ou de performance	19
1.1.2.1.3 Audit de management	20
1.1.2.1.4 Audit de stratégie	20
1.1.2.2 Le positionnement de l'audit interne	21
1.1.2.2.1 L'audit interne et l'audit externe	21
1.1.2.2.2 Audit interne et contrôle de gestion	22
1.1.2.2.3 Audit interne et audit qualité	23
1.1.2.2.4 Audit interne et inspection	24
1.1.2.2.5 Audit interne et contrôle interne	24
<i>1.1.3 Les normes de l'audit interne</i>	<i>26</i>
1.1.3.1 La communauté internationale de l'audit interne	26
1.1.3.2 Le cadre de référence international d'audit interne	28
1.1.3.2.1 Les dispositions obligatoires de l' <i>IPPF</i>	29
1.1.3.2.2 Les dispositions recommandées de l' <i>IPPF</i>	32
1.2 MÉTHODOLOGIE DE L'AUDIT INTERNE	33
<i>1.2.1 Planification de la mission</i>	<i>33</i>
1.2.1.1 Les modalités d'application	34
1.2.1.2 Les documents associés	35
<i>1.2.2 Réalisation de la mission</i>	<i>35</i>
1.2.2.1 Les modalités d'application	35
1.2.2.2 Les documents associés	36

1.2.3	<i>Communication des résultats</i>	37
1.2.3.1	Les modalités d'application	37
1.2.3.2	Les documents associés	38
1.3	LES OUTILS DE L'AUDIT INTERNE.....	39
1.3.1	<i>Les outils d'interrogation</i>	39
1.3.2	<i>Les outils de description</i>	40
1.3.3	<i>La mise en œuvre des outils</i>	42

CHAPITRE 2 : LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES : ANALYSE THEORIQUE.....45

2.1	LE CADRE CONCEPTUEL DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE.....	46
2.1.1	<i>Les principales théories de la gouvernance d'entreprise</i>	47
2.1.1.1	Les théories contractuelles de la firme	48
2.1.1.2	Les théories basées sur les compétences	52
2.1.2	<i>La dimension disciplinaire de la gouvernance</i>	55
2.1.2.1	La vision actionnariale de la gouvernance d'entreprise	56
2.1.2.2	La vision partenariale de la gouvernance d'entreprise	58
2.1.3	<i>La dimension cognitive et comportementale de la gouvernance</i>	60
2.1.3.1	La vision cognitive de la gouvernance d'entreprise	60
2.1.3.2	La vision comportementale de la gouvernance d'entreprise	62
2.2	LES PRINCIPAUX PARTICULARISMES DES ENTREPRISES FAMILIALES.....	63
2.2.1	<i>L'entreprise familiale : définition et dynamisme</i>	63
2.2.1.1	Cycle de vie d'une entreprise familiale	66
2.2.1.2	Etapes de la transformation de la propriété	68
2.2.2	<i>Conflits et dilemme de réussite de l'entreprise familiale</i>	70
2.2.2.1	Éléments entourant le conflit dans l'entreprise familiale	71
2.2.2.2	Stratégies de gestion et de résolution des conflits	76
2.2.3	<i>Avantages et handicaps des entreprises familiales</i>	80
2.2.3.1	Avantages des entreprises familiales	80
2.2.3.2	Handicaps des entreprises familiales	81
2.3	SPECIFICITES DE LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES FAMILIALES	82
2.3.1	<i>Les théories de gouvernance adaptées aux entreprises familiales</i>	82
2.3.1.1	Théorie de l'agence et théorie des parties prenantes	83
2.3.1.2	Théorie de l'intendance	88
2.3.2	<i>Le système de gouvernance des entreprises familiales</i>	91
2.3.2.1	Gouvernance familiale et gouvernance d'entreprise : quelle relation ?.....	92
2.3.2.2	Evolution des structures de gouvernance des entreprises familiales	94
2.3.3	<i>Les mécanismes de gouvernance relatifs aux entreprises familiales</i>	97

CHAPITRE 3 : L'AUDIT INTERNE : PIVOT DE LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE FAMILIALE.....102

3.1	LE RECOURS À L'AUDIT INTERNE PAR LES ENTREPRISES FAMILIALES.....	103
3.1.1	<i>Les facteurs traditionnels affectant le recours à l'audit interne</i>	105
3.1.1.1	La taille de l'organisation	105
3.1.1.2	La dispersion géographique	107
3.1.2	<i>Les facteurs spécifiques associés à la nature de l'entreprise familiale</i>	109
3.1.2.1	La présence des dirigeants non issus de la famille	109
3.1.2.2	La présence des actionnaires non familiaux	110

3.2	LE ROLE ENVISAGE POUR L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE FAMILIALE	112
3.2.1	<i>Un rôle traditionnel : entre discipline et production de connaissances</i>	112
3.2.1.1	Le rôle disciplinaire de l'audit interne.....	112
3.2.1.2	Le rôle cognitif de l'audit interne	115
3.2.2	<i>Un rôle spécifique : l'arbitrage entre objectifs économiques et non économiques</i> ..	125
3.2.2.1	Préservation de la richesse socio-émotionnelle : risques et opportunités	126
3.2.2.2	Le rôle de l'audit interne dans le modèle de la richesse socio-émotionnelle	129
3.3	LA QUALITE OPTIMALE DE L'AUDIT INTERNE A ATTEINDRE DANS L'ENTREPRISE FAMILIALE	132
3.3.1	<i>Conditions d'objectivité et d'indépendance</i>	133
3.3.1.1	La structure organisationnelle.....	133
3.3.1.1.1	La structure organisationnelle moyenne	133
3.3.1.1.2	La structure organisationnelle de grands groupes.....	135
3.3.1.2	Le rattachement de l'audit interne	137
3.3.1.2.1	Le double rattachement de l'audit interne	139
3.3.1.2.2	La problématique du double rattachement dans l'entreprise familiale	142
3.3.1.3	L'absence de conflits d'intérêts	144
3.3.2	<i>Conditions de compétence et conscience professionnelle</i>	146
3.3.2.1	Selon les normes de qualification	146
3.3.2.2	Selon l'opinion des membres du comité d'audit	149
3.3.3	<i>Conditions de performance du service d'audit interne</i>	152
3.3.3.1	Les critères qualitatifs.....	152
3.3.3.2	Les critères quantitatifs.....	154
CHAPITRE 4 : CONTEXTE ET CHOIX METHODOLOGIQUE.....		159
4.1	LE POIDS DES ENTREPRISES FAMILIALES DANS L'ECONOMIE.....	160
4.2	LA COMMUNAUTE DE L'AUDIT INTERNE DES PAYS DU MAGHREB	165
4.3	APPROCHE MÉTHODOLOGIQUE ET HYPOTHESES DE LA RECHERCHE.....	167
4.3.1	<i>Posture épistémologique</i>	167
4.3.2	<i>Synthèse des hypothèses retenues</i>	169
4.3.2.1	Hypothèses retenues liées au recours à l'audit interne	169
4.3.2.2	Hypothèses retenues liées à l'interprétation du rôle de l'audit interne	170
4.3.2.3	Hypothèses retenues liées à la qualité de l'audit interne	172
4.3.3	<i>Le déroulement de la démarche empirique</i>	173
4.3.3.1	Le choix du terrain de la recherche.....	174
4.3.3.2	L'élaboration et le pré-test du questionnaire	175
4.3.3.3	L'administration du questionnaire	178
CHAPITRE 5 : PRÉSENTATION ET DISCUSSION DES RÉSULTATS DE LA RECHERCHE		182
5.1	ANALYSE DESCRIPTIVE DES RESULTATS DE L'ENQUETE.....	183
5.1.1	<i>Caractéristiques des répondants</i>	183
5.1.1.1	La tranche d'âge des répondants.....	183
5.1.1.2	Le niveau de qualification des répondants.....	184
5.1.1.3	Le niveau d'expérience professionnelle des répondants.....	185
5.1.1.4	Les répondants ayant une certification professionnelle	186
5.1.1.5	La profession des répondants.....	187
5.1.2	<i>Caractéristiques des entreprises familiales de l'échantillon</i>	188

5.1.2.1	Secteur d'activité des entreprises familiales.....	188
5.1.2.2	La taille des entreprises familiales.....	189
5.1.2.3	Le degré de décentralisation	190
5.1.2.4	La proportion du capital détenu par la famille.....	191
5.1.2.5	La proportion des administrateurs non familiaux	192
5.1.2.6	La direction de l'entreprise familiale.....	193
5.1.2.7	La génération des propriétaires familiaux	194
5.1.2.8	La génération active dans l'entreprise familiale	195
5.1.3	<i>Interprétation du rôle de l'audit interne</i>	196
5.1.3.1	L'audit interne joue un rôle disciplinaire.....	197
5.1.3.2	L'audit interne joue un rôle cognitif.....	198
5.1.3.3	L'audit interne joue un rôle spécifique	199
5.1.3.3.1	Les dimensions de la richesse socio-émotionnelle	200
5.1.3.3.2	L'arbitrage entre objectifs économiques et SEW par l'audit interne	202
5.1.3.3.3	Le débiaisage des décisions managériales par l'audit interne	203
5.1.4	<i>La qualité de l'audit interne dans les entreprises familiales</i>	204
5.2	ANALYSE MULTIVARIEE DES RESULTATS DE L'ENQUETE	205
5.2.1	<i>Tests statistiques relatifs au recours à l'audit interne par les entreprises familiales</i>	205
5.2.1.1	Mesures d'association des variables liées à la demande d'audit interne	206
5.2.1.2	Test de régression logistique du recours à l'audit interne	208
5.2.2	<i>Tests statistiques relatifs à l'interprétation du rôle de l'audit interne</i>	210
5.2.2.1	Tests statistiques relatifs au rôle traditionnel de l'audit interne	210
5.2.2.1.1	Analyse de variance relative au rôle disciplinaire de l'audit interne	210
5.2.2.1.2	Analyse de variance relative au rôle cognitif de l'audit interne	213
5.2.2.2	Tests statistiques relatifs au rôle spécifique de l'audit interne	216
5.2.2.2.1	Analyse de variance relative au rôle d'arbitrage entre objectifs économiques et non économiques.....	216
5.2.2.2.2	Analyse de variance relative au rôle de débiaisage des décisions managériales.	219
5.2.3	<i>Tests statistiques relatifs à l'efficacité de l'audit interne</i>	221
5.2.3.1	Analyse de la corrélation des variables liées à l'efficacité de l'audit interne	222
5.2.3.2	Test de régression de l'efficacité du rôle de l'audit interne.....	225
	CONCLUSION	228
	BIBLIOGRAPHIE	237
	ANNEXES	255
	TABLE DES MATIÈRES	263
	RÉSUMÉ	268
	ABSTRACT	268

RÉSUMÉ

RÉSUMÉ

L'objectif de cette thèse est de déterminer dans quelle mesure l'audit interne contribue à la réduction des conflits au contexte des entreprises familiales. Dans un premier lieu, cette thèse s'intéresse aux raisons incitant les entreprises familiales à recourir à l'audit interne. Nous avons présupposé que la présence de l'audit interne est associée à des facteurs autant traditionnels que spécifiques. Toutefois, les résultats n'ont été validés que pour un des facteurs spécifiques lié à la présence d'un management non familial. En second lieu, cette thèse s'attache à interpréter le rôle que peut jouer l'audit interne dans les entreprises familiales. Nos développements laissent entendre qu'il peut à la fois jouer un rôle traditionnel, en tant que mécanisme disciplinaire et cognitif, et un rôle spécifique en tant que mécanisme d'arbitrage entre les objectifs économiques et les dimensions de la richesse socio-émotionnelle et mécanisme de débiaisage des décisions managériales. En dernier lieu, il est jugé ad hoc de se demander s'il existe un optimum à atteindre pour que le rôle de l'audit interne soit assurée efficacement au sein des entreprises familiales. Les critères utilisés par le fait sont l'indépendance et l'objectivité, la compétence des auditeurs internes et les critères de performance.

Mots clés : audit interne, entreprise familiale, conflits, richesse socio-émotionnelle, efficacité

ABSTRACT

This thesis aims to determine the extent to which internal audit contributes to the reduction of conflicts in family firms. First, this study investigates voluntary demand for internal auditing by family businesses. We assumed that the demand for internal auditing is associated with both traditional and specific factors. However, the results were only validated for one of the specific factors related to the presence of non-family management. Secondly, this thesis seeks to interpret the internal audit role in family firms. We argued, based on governance theories, that internal auditing in family businesses can play both a traditional role, as a disciplinary or knowledge provider mechanism, and a specific role as a mechanism for reducing decision-making bias or trade-off between economic goals and socioemotional wealth dimensions. Finally, it is considered relevant to know whether there is an optimum to be achieved for internal audit having an active role in family firms. The criteria used are independence and objectivity, the competence of internal auditors, and performance criteria.

Keywords: internal audit, family firm, conflicts, socioemotional wealth, efficiency
