

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE MOULOUD MAMMARI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DES SCIENCES DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION



Mémoire de fin d'études

En vue de l'obtention du diplôme de master en sciences de gestion

Option : audit et contrôle de gestion

Sujet

***LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS
L'AMELIORATION DE LA GOUVERNANCE DES
ENTREPRISES PUBLIQUES ECONOMIQUES EN
ALGERIE***

Réalisé par :

YAKOUBI Sadia

ZEMMOURI Ferroudja

Dirigé par :

Mr : M.GUERCHOUH

Devant les membres du jury:

Président : Mr B. ABRKA. MCA-UMMTO

Examineur: Mr A. CHEMOUKHA. MAA-UMMTO

Examineur: Mr B. BOUKHEROUF.MAA-UMMTO

3^{ème} Promotion Année universitaire 2016/2017

Remerciements

Nous remercions dieu, le tout puissant, qui nous a donné la force et la patience d'accomplir ce modeste travail.

A l'issu de ce travail nous adressons nos remerciements aux personnes avec lesquelles nous avons pu échanger et qui nous ont aidé dans la rédaction de ce mémoire.

Nous tenons d'abord à remercier très chaleureusement Mr GUERCHOUH Mouloud qui nous a permis de bénéficier de son encadrement. Les conseils qu'il nous a prodigué, la patience, la confiance qu'il nous a témoigné ont été déterminants dans la réalisation de notre travail de recherche.

Enfin, nous adressons nos plus sincères remerciements à nos familles : plus particulièrement à nos très chers parents pour leurs soutient moral et financier et leurs sacrifices, à nos frères, et nos sœurs, sans oublier nos amis qui nous ont accompagné, aidé, soutenu et encouragé tout au long de la réalisation de ce mémoire.

DEDICACE

Je dédie ce mémoire de fin d'études

A

Mon très cher père AHMED et ma très chère mère OUIZA

Pour leur soutien, les sacrifices et tous les efforts consentis

Pour mon éducation et ma formation, ainsi que pour mon frère

AREZKI Et mes sœurs GHANIA et AMEL et

Surtout ma chère nièce MELYNDA

Je tiens à vous témoigner ma reconnaissance, mon amour

Et mon affection

Que Dieu vous protège et vous bénisse.

Ferroudja

DEDICACE

Je dédie ce modeste travail

A

Mon père (que dieu bénisse son âme)

A

Ma mère et ma sœur qui ont toujours été là pour moi,

Ainsi que à

Mes frères Mouhamed , Sidali ,Hemza et Brahim

Qui m'ont énormément épaulé tout au long de mes études,

Sans oublier mes nièces Anaïs, Sara, Dylia et mes neveux

Aghilas et Yanis.

Sadia

C

CA : Conseil Administratif

CAC : Cotation Assistée en Continu

CI: Contrôle Interne

COSO: Committee Of Sponsoring
Organization of the Treadway Commission

CPE : Conseil des Participation de l'Etat

D

DG: Direction Générale

E

ERM: Entreprise Risk Management

EPE : Entreprises Publiques Economiques

ENIEM : Entreprise National des Industries
de l'Electroménager

F

FRAP: Feuille de Révélation et d'Analyse
de Problème

FAI : Fournisseur Accès Internet

G

GE : Gouvernance d'Entreprise

I

IIA: Institut d'Audit Interne

IFA: Institut Français d'Audit

IFACI: Institut Français d'Audit et de
Contrôle Interne

IIA: International Standard of Internal
Audit

L

LSF: Loi sur la Sécurité Financière

M

MPA : Modalité Pratiques d'Application

MR : Management des Risques

O

OCDE: Organisation de Coopération et
Développement Economique

ONG: Organisations Non
Gouvernementales

Q

QSI : Questionnaire de Contrôle Interne

T

TIC: Technologies de l'Information et de la
Communication

Liste des tableaux :

Numéro du tableau	Désignation	Numéro de page
Tableau n°01	autres mécanismes de gouvernance d'entreprise	25
Tableau n°02	niveaux d'information statistique	44
Tableau n°03	Outils d'informatiques	46
Tableau n°04	Divergences et complémentarités entre l'audit interne et l'audit externe	53
Tableau n°05	Activités des unités de l'ENIEM	71

Liste des figures :

Numéro de figure	Désignations	Numéro de pages
Figure n°01	participants à la gouvernance	11
Figure n°02	La relation d'agence	14
Figure n°03	relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne	51
Figure n°04	l'audit et la réduction de l'asymétrie d'information	56
Figure n°05	Relation entre le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise	57
Figure n°06	Relation audit interne et gouvernance d'entreprise	58
Figure n°07	Impact du management des risques sur la GE	64
Figure n°08	L'organigramme général de l'ENIEM	70

Sommaire

Introduction générale	01
Chapitre I : La gouvernance d'entreprise	
Section 01: Cadre théorique et conceptuel de la gouvernance d'entreprise.....	05
Section 02 : Les mécanismes de gouvernance d'entreprise	17
Section 03: La gouvernance des entreprises publiques économiques (EPE) en Algérie.....	26
Chapitre II : Approche théorique de l'audit interne	
Section 01 : Généralités sur l'audit interne	31
Section 02 : La démarche d'audit interne	35
Section 03 : Les outils de l'audit interne.....	43
Chapitre III : Audit interne et la gouvernance d'entreprise	
Section 01 : Audit interne, un outil de la gouvernance de l'entreprise	50
Section 02 : Qualité de l'audit interne pour une bonne gouvernance d'entrepris.....	59
Section 03 : Audit interne, outil de maîtrise des risques : influence d'efficacité sur la Gouvernance d'entreprise	63
Chapitre IV : Diagnostic en termes d'audit interne pour la gouvernance de l'ENIEM	
Section 01 : Présentation générale de l'ENIEM.....	67
Section 02 : Organisation générale de l'ENIEM.....	69
Section 03 : Audit interne et gouvernance de l'ENIEM.....	71
Conclusion générale	79

Suite aux scandales financiers, le thème de gouvernance d'entreprise est apparu comme étant le sujet qui a soulevé le plus de débats en matière de management, il se représente comme un mode de pilotage par lequel l'entreprise interagit harmonieusement avec son environnement.

La gouvernance d'entreprise, c'est imposée comme un élément incontournable dans les stratégies des entreprises pour faire face aux déférentes mutations de l'environnement et les exigences de compétitivités. La gouvernance d'entreprise se définit selon Charreaux (1997) comme étant :

« *Un ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire¹* », dans cette perspective, la question du système de gouvernance d'entreprise devient alors indispensable, notamment lorsqu'il s'agit d'analyser la performance et la stratégie de la firme.

Au niveau de l'entreprise, la gouvernance est une relation entre le propriétaire d'une part, et les dirigeants d'une autre part. Cette relation inclut bien de multiples conflits d'intérêts entre ces différentes parties, elle vise à définir quelles sont les modes de direction et de gestion efficaces adaptées à l'entreprise, ce concept de GE a pour objet d'étudier la façon dont les dirigeants sont gouvernés. Elle interpelle un ensemble de mécanismes ou dispositifs afin de contrôler ou de juguler le comportement opportuniste des dirigeants et permettre par conséquent de réduire des coûts organisationnels, nés de la séparation entre la fonction de propriété et la fonction décisionnelle des entreprises managériales. Parmi ces mécanismes les plus efficaces, les propriétaires comptent sur le conseil d'administration et l'assemblée générale des actionnaires.

Le pouvoir et l'effectivité du contrôle exercé pour ces deux mécanismes, se base par ailleurs sur l'existence d'auditeurs et de rapports d'audit qu'ils soient internes ou externes

Une bonne gouvernance suppose la création de la valeur et l'amélioration des performances des entreprises et une surveillance efficaces des organes de contrôle de la gestion, fait par les dirigeants. En ce sens, l'audit interne est mandaté par ces derniers pour contrôler les salariés. Il apparaît comme un mécanisme de la gouvernance et exerce une influence d'efficacité sur elle, en contribuant efficacement à la maîtrise des risques éventuels. En raison de sa position dans l'organisation, et son rattachement directe au comité d'audit. L'audit interne permet de résoudre le problème d'asymétrie de l'information entre actionnaires et dirigeants. c'est donc une fonction qui

¹Charreaux (G) : « vers une théorie du gouvernement des entreprises », Le gouvernement des Entreprises, Charreaux G. édition, coll recherche en gestion, Economica, 1997, p.421-469.

fournit au manager de l'entreprise des analyses, des appréciations des recommandations et lui met à sa disposition les informations nécessaires à la prise de décision concernant les activités. Examiner une meilleure gouvernance pour l'entreprise, donc établir un climat de confiance dans l'entreprise et garantir une gestion orientée vers une performance durable.

L'Algérie, comme d'autres pays, a connu ces dernières années une large diffusion du phénomène de corruption et de fraude, ce qui a amené le législateur à légiférer de nouvelles lois, instructions et règlements en matière d'audit interne. Ces instructions visent à renforcer les dispositifs de l'audit et du contrôle interne, dans le but de conduire les entreprises à plus de transparence, et de les aider à créer de la valeur. La réforme actuelle de l'entreprise algérienne doit pousser son propriétaire à penser une stratégie efficace à travers l'adoption des bonnes pratiques de la gouvernance d'entreprise, garantes de la survie de ces entités publiques économiques.

Dans notre recherche nous abordons de manière descriptive et empirique la relation étroite qui prévaut entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, sachant que cette relation a une grande importance au sein des entreprises. Ces dernières années, ces entreprises sont obligées non seulement de créer une fonction d'audit interne mais aussi de renforcer son rôle en matière de gouvernance d'entreprise. Ce mécanisme peut conduire ces entreprises à créer de la valeur ajoutée en répondant aux attentes des parties prenantes. A cet effet, notre problématique est orientée vers le rôle d'audit interne dans la gouvernance des entreprises publiques économiques en Algérie.

Le choix de notre sujet, tient au fait de l'actualité managériale des entreprises publiques algériennes et de l'importance de la performance pour une bonne gouvernance.

L'objectif de notre recherche est donc, d'évaluer le rôle d'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques en Algérie, et la problématique serait :

« Comment l'audit interne peut-il améliorer la gouvernance de l'entreprise publique algérienne ? »

De cette question fondamentale découlent les questions secondaires suivantes :

1. Quelles sont les responsabilités du conseil d'administration dans la gouvernance de l'entreprise ?
2. Quelle est la relation de l'audit interne avec les différents acteurs de la gouvernance de l'entreprise ?
3. Quel est le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise ?

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

Hypothèse 01 : L'audit interne est un outil principal dans la gestion des risques afin d'améliorer la gouvernance ;

Hypothèse 02 : L'audit interne réduire le problème d'asymétrie d'information pour une bonne gouvernance ;

Hypothèse 03 : L'audit interne peut améliorer la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

Afin de répondre aux différentes questions posées dans la problématique et vérifier les hypothèses formulées, nous nous sommes appuyés sur une démarche qui repose sur la recherche bibliographique, une analyse théorique sur la gouvernance d'entreprise et sur l'audit, on a aussi établi une étude empirique au sein de l'ENIEM. Notre plan de rédaction s'articule autour de quatre chapitres : nous commençons par présenter, dans le premier chapitre la gouvernance d'entreprise dans lequel nous proposons quelques définitions concernant ce concept, Ainsi que les participants à la gouvernance de l'entreprise.

Le deuxième chapitre consiste en une approche théorique de l'audit interne, il s'agit d'éclairer ce concept, en présentant d'abord, ses différentes définitions, ses objectifs, ses métiers principaux, ensuite nous abordons les différents outils de l'audit. Enfin, nous présentons la mission d'audit et la manière avec laquelle elle est conduite.

Le troisième chapitre présente le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise. Nous commençons par l'étude de l'audit interne étant un outil de gouvernance de l'entreprise, ensuite son rôle dans la gestion des risques, c'est-dire comment l'audit interne évalue le processus de gestion des risques, enfin la qualité de l'audit interne pour une bonne gouvernance de l'entreprise.

Le quatrième chapitre, consiste à une étude de cas sur des entreprises algériennes en l'occurrence de l'ENIEM de Tizi-Ouzou.

Introduction

Les différentes définitions qui ont été mises sur la gouvernance d'entreprise ont évolué dans le temps corrélativement aux mutations et bouleversements qui ont frappés la vie économique et financière des entreprises. Le but de ce chapitre est d'avoir les informations nécessaires sur la gouvernance d'entreprise. A cet effet pour mieux cerner le concept de la gouvernance d'entreprise, nous allons dans la première section de ce chapitre présenter les fondements théorique et conceptuelle de la gouvernance d'entreprise. Nous traiterons dans un second lieu, à travers la deuxième section, les différents mécanismes de la gouvernance d'entreprise (interne et externe). En dernier lieu, à travers la troisième section, nous aborderons la gouvernance des entreprises publiques économiques (EPE) en Algérie.

Section 01 : Cadre conceptuelle de la gouvernance d'entreprise

Nous allons tout d'abord dans cette section remonter aux origines de ce concept, ensuite ses différentes définitions, et nous appesantissons sur les différentes théories et mécanismes de la gouvernance d'entreprise.

1.1. Origine et définition du concept de la gouvernance

Avant d'aborder les différentes définitions de la gouvernance d'entreprise, il semble nécessaire d'évoquer l'origine de la notion de la gouvernance.

1.1.1. Origine de la gouvernance

La notion de la gouvernance est ancienne, d'ailleurs, le terme gouvernance trouve son origine dans le latin « gubernare » et du grec « kubernân » qui signifiait « piloter un navire »¹.

Au moyen âge, le territoire a joué un rôle important dans le développement du concept de gouvernance. Et ce n'est que depuis les années 1930 que le terme « gouvernance » fut utilisé par les économistes, notamment par Ronald.H. Coase, en 1991 pour désigner l'ensemble des dispositifs mis en œuvre par une entreprise pour mener des coordinations plus efficaces que le marché. A partir de la fin des années 70, dans un contexte de scandales financiers, on commence à parler de « corporate governance » traduit en français par « gouvernance d'entreprise » qui évoque le réveil des actionnaires pour participer à la direction de l'entreprise.

¹Maugeri (S), « Gouvernance (s) ». Edition Dunod, Paris, 2014.p.13.

1.1.2. Définition de la gouvernance

Pour mieux appréhender le concept de gouvernance d'entreprise nous présentons quelques définitions utilisées par certaines organisations internationales et par le code algérien.

L'organisation de coopération et de développement économique (OCDE)² a défini la gouvernance d'entreprise comme étant : « *référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes. Elle détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et s'assurer une surveillance des résultats* ». ³

Selon l'institut français de l'audit et de contrôle interne⁴ la gouvernance d'entreprise est définie comme étant « *l'ensemble des responsabilités et des pratiques exercées par les dirigeants ayant pour but de fournir une direction stratégique, de s'assurer que les objectifs sont atteints, attester que les risques sont gérés correctement et vérifier que les ressources de l'organisation sont utilisées de manière responsable* »⁵.

Le code algérien de gouvernance d'entreprise (2009), de sa part, la définit comme suit : « *la gouvernance d'entreprise est à la fois une philosophie managériale et un ensemble de dispositions pratiques visant à assurer la pérennité et la compétitivité de l'entreprise par le biais de :*

- *la définition des droits et des devoirs des parties prenantes ;*
- *le partage des prérogatives et responsabilités qui en résultent* »⁶.

D'après ces définitions la gouvernance d'entreprise est le système par lequel une organisation prend des décisions et les applique en vue d'atteindre ses objectifs.

² (OCDE) l'organisation de coopération et de développement économique, en 1961, succédé à l'organisation européenne de coopération économique, fondée en 1948 pour gérer l'aide américaine d'après-guerre (plan Marshall) siège à Paris.

³ Principes de gouvernement d'entreprise de L'OCDE édition 2004. Disponible sur l'adresse suivante www.oecd.org p.11.

⁴ (IFACI) institut français de l'audit et de contrôle interne : fondé en 1965, regroupe les auditeurs internes et différents autres acteurs du contrôle interne, il aide les entreprises et tout organisations à se doter d'un dispositif de contrôle interne efficace et promeut l'audit interne dans les secteurs privé et public.

⁵ Cahier de l'académie des sciences et techniques comptables et financières.2007.p 13.

⁶ Code algérien de gouvernance d'entreprise, édition 2009 .p17.

1.2. Les participants à la gouvernance d'entreprise

Des différents points de vues ont été remarqué sur le sujet des acteurs de gouvernance d'entreprise, certaines parlent seulement des propriétaires, gestionnaires et administrateurs, tandis que d'autre, élargis l'équipe on ajoutant la participation d'un élément plus important celui de parties prenantes, dans cette section nous allons présenter les différents acteurs participant à la gouvernance d'entreprise⁷.

1.2.1. Le conseil d'administration (CA)

Le conseil d'administration est l'un des acteurs essentiels dans le processus de la gouvernance d'entreprise, il est donc nécessaire de le définir et de présenter ses déférentes composantes et responsabilités.

1.2.1.1. Définition de conseil d'administration

Le CA constitue indéniablement une structure vitale pour le fonctionnement des grandes entreprises, JENSEN et MECKLIN (1991) vont dans le même sens que FAMA. En effet selon la théorie de l'agence, le conseil d'administration est donc le principal mécanisme interne permettant de contrôler l'opportunisme des dirigeants à condition qu'il soit efficace⁸ (FAMA, 1980).

D'ailleurs il se représente comme étant l'organe collégial central de gestion des sociétés par action publiques ou privées ; il définit la stratégie et veille à sa mise en œuvre. Ce rôle est complété par celui du management opérationnel qui exécute les décisions prises au niveau du CA⁹.

Selon Heidrick & struggles (1986) le rôle d'un conseil d'administration est multiple : protéger les actifs de la société dans l'intérêt des actionnaires, arbitrer les décisions des dirigeants, planifier les emplois et les ressources à long terme de l'entreprise, évaluer les dirigeants, assurer la croissance à court terme des profits¹⁰.

Plusieurs définitions ont été données pour le conseil d'administration, nous allons choisir celle de FAMA, (1980) car c'est la plus exhaustive

⁷Mr.ZIANI Abdelhak thèse de doctorat « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : cas entreprises Algérienne », à l'Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen 2013-2014 ; disponible sur le site :dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/5942/1/Le-role-de-l-audit-interne.doc.pdf P.80.

⁸ Conseil d'administration, garantie d'un meilleur gouvernement d'entreprise disponible sur le site : www.memoireonline.com > Economie et Finance

⁹ Le conseil d'administration : un mécanisme inefficent , CREAD .P.60. Disponible sur le site suivant : dspace.cread.dz:8080/handle/CREAD/315.

¹⁰Bancel(F), « la gouvernance des entreprises » édition ECONOMICA,1997.P77.

1.2.2. Comité d'audit

D'après l'IFACI, c'est un « *organe mandaté par le conseil d'administration, composé d'administrateurs non impliqués dans des fonctions de direction, chargé de vérifier toute information financière divulguée à l'extérieur de la société et de s'assurer de la mise en place des moyens nécessaires à l'existence d'un bon environnement de contrôle* »¹¹. Les comités d'audit ont été créés pour renforcer le pouvoir de contrôle des actionnaires et l'Indépendance de l'audit. Ils ne répondent à aucune prescription légale et sont surtout présents dans les sociétés du « Cotation Assistée en Continu » CAC 40¹².

Les comités d'audit sont aujourd'hui des éléments importants au sein de l'entreprise, ils sont essentiels pour les investisseurs et les auditeurs internes, pour les investisseurs, ils doivent assurer la confiance dans la gouvernance d'entreprise.

Pour l'audit interne, ils doivent assurer son indépendance. Les développements récents ont donné aux comités d'audit d'une part, plus d'autorité, d'autre part une plus grande responsabilité.

1.2.2.1. Le rôle de comité d'audit

Le rôle principal de comité d'audit est de vérifier la transparence et la sincérité des informations financières.

Selon l'institut français des administrateurs (IFA)¹³ le comité d'audit a trois grands rôles¹⁴ :

- L'examen des comptes annuels et semestriels de la société, voire trimestriels le cas échéant. Le comité d'audit s'assure de la pertinence et de la permanence des méthodes comptables adoptées pour l'établissement des comptes consolidés et des comptes sociaux de l'entreprise. Il vérifie que les procédures internes de collecte et de contrôle des informations garantissent celles-ci, notamment la fiabilité des processus qui concourent à l'établissement des comptes et la validité des méthodes choisies pour traiter les opérations

¹¹ Grenier(C),Bonnebouche (J), « auditer et contrôler les activités de l'entreprise » éditions Foucher.paris 2003 .P117.

¹²CAC40 : est un indice boursier regroupant les 40 plus importantes capitalisations boursières françaises cotées à la bourse de paris, est utilisé comme un indicateur de l'évaluation économique des grandes entreprises françaises

¹³L'Institut français des administrateurs (IFA) : est une [association professionnelle](#) des administrateurs français, créée en juillet 2003 à l'initiative de la [chambre de commerce et d'industrie de Paris](#) .

¹⁴ Site internet www.IFA-asso.com consulté le 30/09/2017 à 15h

significatives et lors de l'examen des comptes le comité se penche sur les opérations importantes.

- La participation aux choix des commissaires aux comptes et le respect des règles garantissant leur indépendance et leur objectivité. Le comité d'audit pilote la procédure de sélection des commissaires aux comptes et soumet au conseil le résultat de cette sélection. Lors de l'échéance de leur mandat, le renouvellement des commissaires aux comptes est précédé, sur décision du conseil, d'un appel d'offres supervisé par le comité d'audit.
- L'établissement d'un dialogue avec les organes de contrôle du groupe, principalement les auditeurs internes et les contrôleurs internes. Il s'agit ici de déterminer les domaines prioritaires d'investigation de l'audit interne.

1.2.3. La direction générale(DG)

La direction est sélectionnée et installée par le conseil d'administration, le président de la DG doit travailler sous sa supervision. Les rémunérations et les objectifs assignés à la direction doivent mettre en cohérence les intérêts de l'entreprise, les objectifs à atteindre, les moyens à mobiliser, les valeurs à défendre et les pouvoirs délégués à la direction.

La direction de l'entreprise peut être assurée non pas par un dirigeant unique mais par une équipe exécutive, placée sous la responsabilité d'un directeur générale qui serait secondé par des cadres membres de la direction. Cette dernière est recrutée et nommée par le conseil d'administration, sur avis, le cas échéant, d'un comité de nomination désigné par celui-ci à cet effet, elle peut être composée d'actionnaires, administrateurs ou des managers externes.

La direction élabore et propose la stratégie de l'entreprise à l'approbation du conseil d'administration, elle exécute cette stratégie après son adoption dans les cadres des plans annuels et des budgets approuvés, elle rend compte au conseil d'administration des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés, en application de la stratégie adoptée¹⁵.

1.2.4. Les parties prenantes

Les parties prenantes est tout acteur concerné par la bonne marche de l'entreprise, tels le créancier, le fournisseur, le client, le dirigeant, le salarié. À ce titre, les parties prenantes ont été définies par plusieurs auteurs et elles sont de différents types. Cependant la définition qui semble

¹⁵ Code algérien de gouvernance d'entreprise, édition 2009, p.41. Disponible sur le site : www.ecgi.org code_algeria_2009_fr.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

être la plus communément admise est celle donnée par Freeman (1984): les parties prenantes concernent « *tout groupe ou tout individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs d'une organisation* »¹⁶.

1.2.4.1. Les types de parties prenantes

Deux types de parties prenantes qui ont été définis¹⁷ :

A/Les parties prenantes internes

Il existe deux grandes catégories de parties prenantes situées à l'intérieur de l'entreprise :

- **Les actionnaires** : ils détiennent des actions, ils apportent donc des fonds propres à l'entreprise. il peuvent s'agir d'actionnaires individuels ou d'investisseurs institutionnels (c'est-à-dire de professionnels de la gestion collective de l'épargne pour le compte des ménages). Les actionnaires attendent de l'entreprise qu'elle leur verse des dividendes à la hauteur de leurs attentes ;
- **Les salariés** : par leur travail, leurs compétences et leur implication, ils contribuent à l'activité et au bon fonctionnement de l'entreprise. Ils attendent donc de l'entreprise qu'elle leur offre une rémunération adaptée, un travail et des conditions de travail intéressants.

B/Les parties prenantes externes

L'entreprise est en relation directe ou indirecte avec des acteurs économiques qui lui sont extérieurs, puisqu'ils se situent dans son environnement. Chacun de ces acteurs peut influencer la réalisation des objectifs de l'entreprise ou être influencé par elle. On peut citer :

- **Les clients** : dont les attentes concernent en particulier le prix, la qualité, la sécurité des biens et services et les délais ;
- **Les fournisseurs** : avec leurs objectifs, notamment en termes de prix, de volume de ventes et de solvabilité de l'entreprise ;
- **Les banques** : qui assurent le financement de l'activité de l'entreprise et attendent d'elle le remboursement des sommes empruntées ainsi que le paiement d'intérêts ;

¹⁶ Caby(j), Hirigoyen(G) : « création de valeur et gouvernance de l'entreprise », édition, ECONOMICA , 2005. P126.

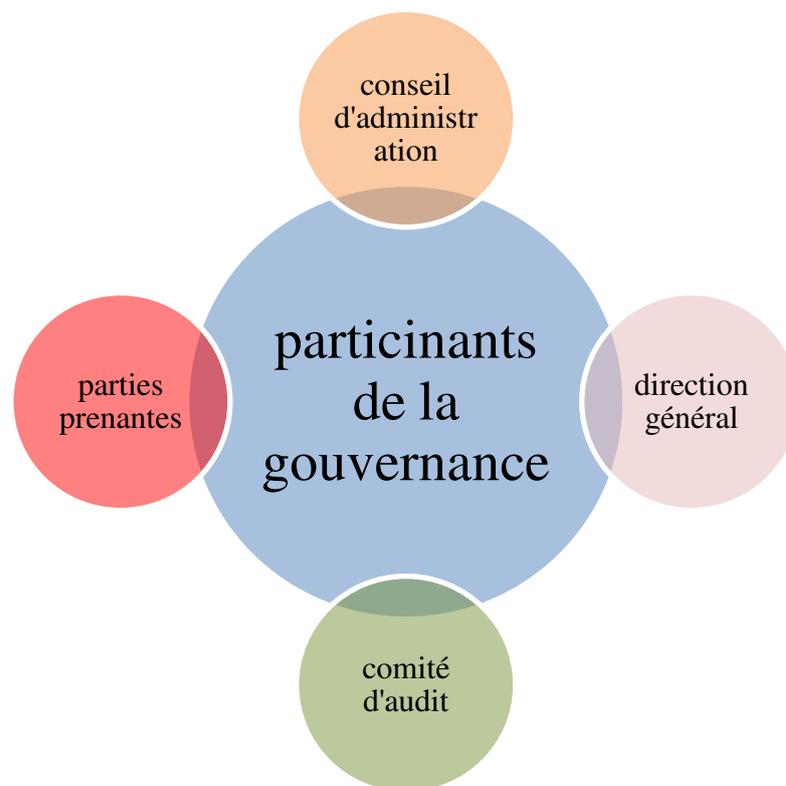
¹⁷ Synthèse 5 parties prenantes, contre-pouvoirs et gouvernance de l'entreprise disponible sur Site internet : bruyeres-lyc.spip.ac-rouen.fr PDF

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

- **L'Etat et les collectivités locales** : qui attendent de l'entreprise le paiement des impôts, taxes et cotisations sociales, mais aussi qu'elle mène des actions en termes d'emploi ;
- **Les associations et ONG (Organisations Non Gouvernementales)**, dont les attentes sont diverses : défense des intérêts des consommateurs, respect des critères environnementaux et sociaux.

Les déférents participants à la gouvernance d'entreprise peuvent être synthétisés par le schéma suivant :

Figure n°01 : Les participants à la gouvernance d'entreprise



Source : Nous même

1.3. Les fondements théoriques de la gouvernance d'entreprise

La plupart des théories de la gouvernance s'inscrivent dans la perspective de l'efficacité. Ces différentes théories conduisent à établir une relation entre firmes et l'efficacité des systèmes de gouvernance parmi ces théories on distingue les théories dominantes et les théories cognitives.

1.3.1. Les théories dominantes

Aujourd'hui, l'approche dominante en termes de gouvernance est dans le champ des entreprises à logique purement commerciale. L'analyse de la gouvernance s'est construite autour de

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

trois thèmes historiques : la séparation de la propriété et de la gestion (théorie des droits de propriété), l'analyse des coûts de transaction et l'analyse de la relation d'agence, ces thèmes ont leur importance, également dans les organisations du tiers secteur¹⁸.

1.3.1.1. La théorie des droits de propriété

La théorie des droits de propriété, désormais (TDP), est un élément d'explication de la supériorité de la forme de propriété privée sur la propriété publique ; Pas seulement à cause de la nature des droits de propriété liée à chaque type d'entreprise mais plutôt au système d'incitation lié au type de propriété.

L'objet de la théorie des droits de propriété est de montrer comment les droits de propriété agissent sur les comportements individuels et sur l'efficacité des systèmes économiques. Dans ce cadre, la firme est caractérisée par une certaine structure de droits de propriétés, définie par un ensemble de contrats.

Un bon système de droits de propriété est celui qui permet d'une part de profiter des avantages de la spécialisation (du fait que les différents agents ne détiennent pas les mêmes informations), et qui assure d'autre part un système efficace d'incitations¹⁹.

La fonction principale des droits de propriété est de fournir aux agents des incitations à créer, à conserver et à valoriser des actifs soit à utiliser plus efficacement des ressources.

La théorie des droits de propriété se propose donc de montrer comment différents types de systèmes de droits de propriété agissent sur le comportement des agents individuels et sur le fonctionnement et l'efficacité du système économique et comment dans une économie où les rapports contractuels entre agents sont libres, le type de répartition des droits de propriété qui assurent l'efficacité tendent à s'imposer. Elle se propose d'expliquer plusieurs choses:

- Comment différents types et systèmes de droit de propriété agissent sur le comportement des agents individuels et par là sur le fonctionnement et l'efficacité du système économique ?

- Comment dans une économie où les rapports contractuels entre agents sont libres, le type et la répartition des droits de propriété, qui assurent l'efficacité la plus grande, tendent à s'imposer?

Un droit de propriété est alors défini de manière générale comme²⁰ :

- « un droit socialement validé à choisir les usages d'un bien économique » ;
- « un droit assigné à un individu spécifié et aliénable par l'échange contre des droits similaires sur d'autres biens », Alchian, (1987);

¹⁸ Disponible sur le site : www.ces.ulg.ac.be > Economie sociale ? > Clés > Notes de synthèse consultée le 23/12/2017 à 13h.

¹⁹ Disponible sur le site : <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/16169> consulté le 13/12/2017 à 16h

²⁰ Ulgen(F), « théories de la firme et stratégies anticoncurrentielles », édition harmattan, 2002. P.99.

- « le droit et le pouvoir de consommer, d'obtenir un revenu, et d'aliéner les biens ou les actifs qui sont soumis à ce droit », Barzel (1987).

Selon PEJOVICH (1972) : "Les droits de propriété ne sont pas des relations entre les hommes et les choses, mais des relations codifiées entre les hommes et qui ont un rapport à l'usage des choses", le terme "chose" ne signifie pas uniquement les choses matérielles, il désigne tout ce qui comporte une utilité ou satisfaction pour un individu.

Selon DEMSETZ (1967) : "... les droits de propriété permettent aux individus de savoir à priori ce qu'ils peuvent espérer raisonnablement dans leurs rapports avec les autres membres de la communauté. Ces anticipations se matérialisent par des lois, coutumes et mœurs d'une société..."²¹. En effet, la détention des droits de propriété se ramène à avoir "l'accord des autres membres de la communauté pour agir d'une certaine manière et attendre de la société qu'elle interdise à autrui d'interférer avec ses propres activités, à condition qu'elles ne soient pas prohibées....".

Selon LEVET (2004) : les droits de propriété doivent remplir deux conditions, être exclusifs et être transférable, "détenir un bien, c'est pouvoir l'utiliser, en changeant la forme, la substance, en transférant tous les droits par la vente ou une partie par la location".

1.3.1.2. Théorie d'agence

Le concept de « l'agence » est très ancien; ses origines remontent aux années 1920 avec *Knight* (1921) qui explique la résolution des problèmes d'agence par le choix de bons leaders pour les activités de gestion. Mais, les prémisses de la théorie de l'agence sont formulées dans les années 1930 par *Berle et Means* (1932) qui, dans leurs travaux, s'interrogent sur les conséquences de la séparation des fonctions de propriété et de décision sur la performance des firmes managériales.

On parle de relation d'agence lorsqu'une entreprise ou une personne confie la gestion de ses propres intérêts à une tierce personne. En d'autres termes, une relation d'agence est la situation dans laquelle un individu (propriétaire) dépend de l'action d'un autre individu.

La relation d'agence existante entre l'actionnaire, le propriétaire du capital financier, le mandataire appelé agent, est porteuse de conflits d'intérêts²², facteurs de coûts pour les deux parties²³. Les coûts d'agence représentent : les coûts de contrôle supportés par le principal, les dépenses en garanties de

²¹ Ulgen(F),op.Cite,P.10.

²² Parrat (F), « théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise », édition Maxima, paris,2015 .p.54.

²³ Idem .p.56.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

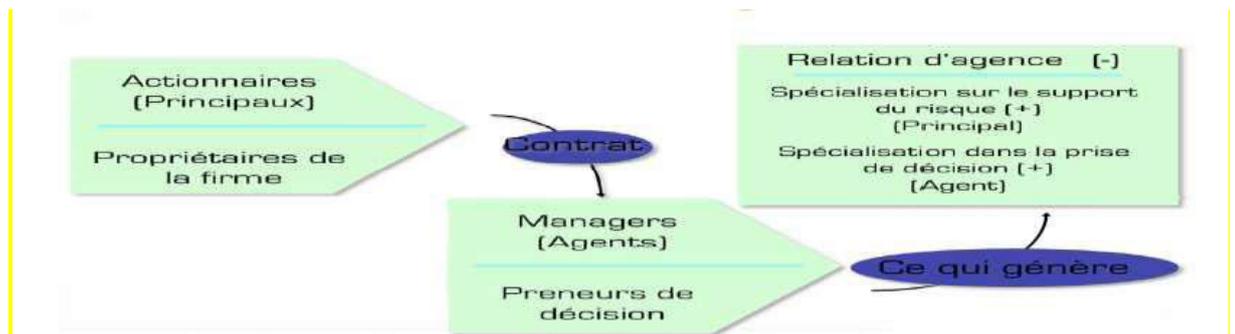
la part de l'agent, les pertes liées au désalignement des incitations. La théorie de l'agence est intimement liée à celle des droits de propriété, car elle s'inscrit également dans les théories contractuelles des organisations et s'en inspire considérablement.

L'essence du problème d'agence, c'est la séparation du manager et du financier, autrement dit, la séparation de la propriété et du contrôle. Un entrepreneur ou dirigeant lève des fonds auprès d'investisseurs pour les investir dans l'entreprise ou pour vendre ses propres actions de la firme. Comment s'assurer que ces fonds ne seront pas gaspillés ? De manière générale, les financiers et les dirigeants signent un contrat qui spécifient ce que les dirigeants feront des capitaux et comment les profits seront partagés. Idéalement, ils signeraient un contrat complet, qui donne une réponse à toutes les questions dans tous les états du monde possible. Mais c'est techniquement impossible à mettre en œuvre car l'avenir est imprévisible. Aussi, en rédigeant leur contrat, les deux parties doivent décider comment allouer les droits résiduels de contrôle, c'est-à-dire comment allouer les droits de prendre des décisions dans des circonstances non prévues au contrat.

En principe, on pourrait imaginer un contrat où les financiers confient des capitaux aux entrepreneurs à la condition de garder l'intégralité des droits résiduels de contrôle. Dans les faits les financiers sont incompétents ou insuffisamment informés pour prendre les décisions dans ces circonstances (asymétrie d'information). En conséquence, les dirigeants finissent par exercer de manière significative ces droits. Et ils peuvent en abuser : en fixant les prix de transferts avantageux de biens à des sociétés où les dirigeants sont les propriétaires, en pratiquant la vente d'actifs à des prix bien au delà des prix de marché, en construisant des sièges sociaux ostentatoires, ou encore en poursuivant des diversifications hasardeuses pour grossir, et avoir ainsi plus d'importance .

Enfin, la théorie d'agence et celle qui étudie, du point de vue normatif, les systèmes de gouvernance en se basant sur l'analyse des relations asymétriques d'agence établies entre les différents contractants en vue de trouver des mécanismes incitatifs, conduisant l'agent à choisir l'option optimale du point de vue du principal, par exemple d'accorder des actions de l'entreprise aux dirigeants .

Figure01 : relation d'agence



Source : Saussier (2010) P .52.

1.3.1.3. La théorie des coûts de transactions

La théorie des coûts de transaction, initiée par Coase en 1937 et développée par Williamson à partir de 1975 a donné lieu à de très importants développements empiriques depuis 1985²⁴.

Selon la théorie des coûts de transaction, la supériorité de la firme par rapport au marché s'explique par le fait qu'elle permet de réaliser les économies sur les coûts de transaction²⁵

Coase découvre que ce sont les coûts élevés encourus par les individus afin d'assurer la coordination de la production dans un marché qui fondent la firme.

Une entreprise "se compose d'un système de relations qui commence à prendre existence lorsque la direction des ressources dépend d'un entrepreneur"²⁶. Le processus d'échange est complexe et génère des coûts de transaction qui doivent être pris en compte par l'entrepreneur pour organiser ses activités de production. "La raison principale pour laquelle il est rentable d'établir une entreprise semble être qu'il existe un coût à l'utilisation du mécanisme des prix"²⁷. Ainsi, les coûts de transaction sont liés à la découverte par l'entrepreneur de prix adéquats, à la négociation et à la conclusion de contrats séparés pour chaque transaction, à la création et au maintien d'ententes contractuelles à long terme. Ces coûts peuvent être réduits par la création d'une firme, au sein de laquelle des relations hiérarchiques d'autorité remplacent le marché comme moyen de coordonner

²⁴EbondoWaMandzila (E). « La gouvernance de l'entreprise : une approche Par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan Paris, (2006). .p.172.

²⁵Idem.P.174

²⁶EbondoWaMandzila OP Cite P.175

²⁷Idem. p176

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

l'activité de production commune. À l'extérieur de l'entreprise, les mouvements de prix dirigent la production, laquelle est coordonnée par une série d'opérations d'échange sur le marché. Au sein d'une entreprise, ces transactions de marché sont éliminées et, à la place de la structure du marché compliquée avec les opérations d'échange, l'entrepreneur-coordonnateur s'y substitue pour diriger la production. Les dirigeants de la firme agissent pour minimiser les coûts de fonctionnement. Dans cette perspective, l'entreprise constitue un mode d'organisation des ressources qui supprime le marché en minimisant les coûts de transaction par le biais du pouvoir d'autorité de l'entrepreneur.

Williamson complète les travaux de Coase. Cet auteur met en lumière l'importance de la spécificité des actifs et tente de réduire les coûts engendrés par la rationalité limitée et l'opportunisme des agents. Il constate que les individus ont des capacités et des connaissances individuelles limitées. De ce fait, l'incomplétude des contrats est inévitable. L'opportunisme revient à supposer que les gens sont prêts à utiliser tous les moyens, de bonne ou de mauvaise foi, pour réaliser des gains au-delà des profits résultant des termes de l'échange. Cela comprend une sélection adverse, et un risque moral²⁸.

Cet opportunisme dépend de plusieurs facteurs :

- fréquence des transactions,
- intensité des transactions,
- spécificité des actifs.

Relativement à ce dernier point, la spécificité d'un actif est entendue comme la difficulté de redéployer facilement celui-ci, c'est-à-dire, qu'il est difficile de la substituer par un autre.

Williamson arrive à la conclusion que l'entreprise est un mécanisme de gouvernance hiérarchique institué par l'intermédiaire de contrats personnalisés qui permettent de tenir compte des particularités des transactions.

Bien que la théorie des coûts de transaction apporte un éclairage significatif sur la compréhension de l'émergence de la firme, elle reste fondamentalement statique. Elle ne permet pas d'expliquer les relations dynamiques technologiques et les changements institutionnels. Il est possible, également, de critiquer la généralisation des manifestations comportementales des agents dans l'entreprise, présentées par la théorie des coûts de transactions, soit comme des servants pour **Ronald Coase**, soit comme des opportunistes pour **Oliver Williamson**.

²⁸ Disponible sur le site https://www.wikiberal.org/wiki/Coût_de_transaction consulté le 19/12/2017 à 18H.

1.3.2. Théories alternatives (L'approche cognitive)

Cette approche s'appuiera sur la théorie des ressources issue des travaux de l'économie.

Contrairement écrit (G.Charreaux ,2006), aux théories disciplinaires qui peuvent constituer le prolongement du modèle économique néo classique, elles rompent avec celui-ci.

L'approche cognitive de la gouvernance se fonde sur trois axes : le courant béhavioriste qui constitue le premier courant initié par Simon (1947), Cyert & March (1963), considérant l'entreprise comme coalition et un espace de décision. Le deuxième courant s'inspire des théories de la stratégie fondées sur les ressources (Resource Based View). La généalogie de l'approche ressources remonte aux travaux D'E.Penrose considérant que l'entreprise n'est plus un portefeuille de produits/marchés mais un portefeuille de ressources .La théorie économique évolutionniste néo schumpeterienne développée notamment par Nelson et Winter (1982) a suscité un courant de recherche²⁹.

SECTION 02 : LES MECANISMES DE GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Pour réduire les dérives éventuelles des dirigeants, les actionnaires disposent de deux mécanismes de contrôle (interne et externe)³⁰.

2.1. Les mécanismes de contrôle interne des dirigeants

Prenant le contre-pied de la théorie de l'agence, le modèle *stakholder* part du principe que l'entreprise est une coalition d'intérêt et que l'objectif du dirigeant ne peut se limiter à la seule création de la valeur actionnariale. D'autres partenaires à l'entreprise ont eux aussi des intérêts à défendre et doivent être associés au contrôle devant s'exercer sur les dirigeants

2.1.1. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les propriétaires / actionnaires

Les firmes modernes ou managerielles se caractérisent d'une part, par la répartition du capital entre un grand nombre d'actionnaires et d'autre part par leur gestion qui s'effectue par des managers qui ne disposent pas de très faibles parts dans le capital des firmes qu'ils dirigent.

Pour les théoriciens, cette séparation des fonctions des actionnaires, managers et administrateurs est non seulement porteuse de conflits potentiels mais diminue aussi leur intérêts.

²⁹ www.ummo.dz/IMG/pdf/Acte_des_journees_scientifiques_LAREMO.pdf consulté le 23/12/2017 à 15h

³⁰ Ebondo Wa Mandzila (E)op. cite. P.24.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Selon Charreaux trois raisons peuvent expliquer les raisons divergences d'intérêts entre dirigeants et actionnaires.

- La composition réduite du patrimoine des dirigeants limiterait toute possibilité de diversification du risque, ce qui n'est pas le cas de toute autre investisseur.
- L'horizon de la décision des dirigeants serait très court-trimestre (Fama et Jensen 1983 ; Narayan 1985) c'est-à-dire fonction de la durée de leur présence probable à la tête de l'entreprise
- Les prélèvements effectués par les dirigeants de prestige

Pour limiter ces divergences d'intérêts, il existe des mécanismes de contrôle des dirigeants à savoir : le conseil d'administration, l'assemblée générale et le commissaire aux comptes³¹.

2.1.1.1. Le conseil d'administration

Il apparaît comme un élément indissociable de l'élaboration de la stratégie suivie par l'entreprise. Les investisseurs considèrent le conseil d'administration comme étant l'ultime responsable de l'efficacité des mécanismes responsables de la gouvernance d'entreprise.

- Pour Fama et Jensen(1983) le plus important est le mécanisme de contrôle interne de l'entreprise. Son rôle est chargé de recruter, de révoquer, et de déterminer les rémunérations des dirigeants sur le plan stratégique et il contrôle les décisions majeures prises par la direction.

Selon Gupta (1987) et Hoskisson (1989), il existe deux niveaux de contrôle des dirigeants par le conseil d'administration : le contrôle financier et le contrôle stratégique.

Le contrôle financier de l'administrateur se base sur les éléments comptables tels que : les budgets ou les résultats comptables et financiers.

Le contrôle stratégique, porte sur la stratégie proposée par les dirigeants de la firme et sur la conformité proposée et approuvée par le conseil d'administration.

La théorie des coûts de transaction a donné une importance aux conseils d'administration, elle lui permet de garantir la sécurité des transactions d'une part, entre la firme et les actionnaires, entre la firme et les dirigeants d'autres part³².

³¹ Ebondo Wa Mandzila (E) op cite .p .26.

³² Ebondo Wa Mandzila (E) op Cite.P.27

2.1.1.1.1. Les mécanismes du conseil d'administration pour gouverner les dirigeants

Le conseil d'administration peut recourir à la révocation pour sanctionner les dirigeants indisciplinés et/ou une politique de rémunération pour inciter les dirigeants à améliorer les performances des firmes³³.

A/La politique de rémunération

Selon Jensen et Meckling(1976) tout dirigeants ne détenant pas la totalité de capital de son entreprise a l'intérêt à utiliser une partie de la richesse pour des satisfactions personnelles , Dans la mesure où, le coût de ses satisfactions partagés entre les actionnaires, il n'en support qu'une fraction proportionnelle à sa part dans le capital.

Pour limiter ses détournements de la richesse, le conseil d'administration utilise la politique de rémunération. Selon Magnan, cette politique représente trois enjeux :

- Un enjeu économique dont la mesure ou l'utilisation de cette politique permet aux dirigeants d'améliorer les performances des firmes ;
- Un enjeu politique car la détermination de la rémunération des dirigeants est « une question de balance de pouvoir »entre les dirigeants et les actionnaires ;
- Le dernier enjeu de la rémunération est purement symbolique. En effet les administrateurs peuvent utiliser la rémunération pour influencer la perception du public.

B/ La révocation du dirigeant : Parmi les pouvoirs dévolus au conseil d'administration figure celui d'évaluateur. Il s'agit du pouvoir dont dispose le conseil d'administration pour sélectionner et remplacer les dirigeants.

La révocation vise à sanctionner le dirigeant incompetent ou opportuniste ; et inciter son successeur à mettre en place et appliquer la stratégie voulue par les actionnaires

C/L'assemblée générale

L'assemblée générale annuelle ou ordinaire des actionnaires qui se réunit au moins une fois par an, est l'organe souverain de la société anonyme. Elle exerce toutes les attributions qui relèvent de ce pouvoir délibérant. Ces attributions peuvent être classées comme suit :

- Elle nomme et /ou révoque les administrateurs ou les membres du conseil de surveillance ;

³³ Ebondo Wa Mandzila (E) op Cite.P.34

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

- Elle statue après approbation des comptes, sur la répartition des bénéfices ;
- Elle ne participe pas à l'administration de la société

C'est au cours des assemblées que les actionnaires, éclairés à leur prise de décision par le commissaire aux comptes, exercent un contrôle par leur vote sur les dirigeants de la société.

D/ Le commissaire aux comptes

Selon la loi 10-01 du 29/06/2010, l'article 22 « *est commissaire aux comptes, toute personne qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur* »³⁴.

Les commissaires aux comptes ont trois missions principales³⁵ : mission permanente de contrôle comptable, mission d'information et mission d'alerte.

- **Mission permanente de contrôle comptable** : le commissaire aux compte exerce un contrôle sur la situation comptable et financière de la société, cette mission consiste à vérifier les comptes et les valeurs de la société, à contrôler la régularité et la sincérité des compte sociaux. Le commissaire aux comptes doit vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire, et dans les documents adressés aux actionnaires, sur la situation financière et les comptes de la société. Le commissaire aux comptes peut vérifier les comptes ou les refuser ou les certifier avec réserves.
- **Mission d'information** : le commissaire aux comptes peut informer l'assemblée générale des actionnaires de la situation de la société et de certains aspects de la vie sociale.
- **Mission d'alerte** : le commissaire aux comptes alerte les dirigeants et les actionnaires sur la dégradation de la société contrôlée.

Le commissaire aux comptes dit « l'auditeur légale » possède ainsi des moyens de pression qui lui permettent de contraindre les dirigeants à avoir une bonne gestion.

Les actionnaires, d'autres parties prenantes ont le droit de participer à la création de la valeur ou à la bonne marche de l'entreprise, ils disposent aussi des moyens pour obliger les dirigeants à prendre en considération leurs intérêts.

³⁴ Loi N°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé, Article 22.P.6.

³⁵ Ebondo Wa Mandzila (E) OP cite. P.39.

2.1.1.2. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés

Selon la théorie économique traditionnelle, il y a séparation fondamentale entre les producteurs-salariés, obligés de vendre leur force de travail et les capitalistes qui possèdent des moyens de production. Les salariés aujourd'hui occupent une place centrale dans le système de la gouvernance d'entreprise. Pour Charreaux et Desbrières (1998), les salariés sont considérés comme des apporteurs de ressources. Par conséquent, ils doivent aussi prétendre à la valeur créée, au même titre que les actionnaires, créanciers ou dirigeants.

2.1.1.2.1. Les modalités de contrôle des dirigeants par les salariés

Les salariés, grâce à leurs représentants, participent au processus d'élaboration de la stratégie et au contrôle de l'entreprise.

A/ La participation des salariés au processus de décision

Les salariés ont des droits à l'information plus nombreux que ceux dont bénéficient les actionnaires. En effet, le comité d'entreprise a le droit de recevoir l'information sur la situation financière de l'entreprise, le recrutement, les programmes sociaux.

B/La participation des salariés au processus de contrôle des dirigeants

Le comité d'entreprise dont fait partie les représentants des salariés, a le droit de demander une expertise de gestion surtout si les intérêts sociaux peuvent être affecté par les décisions de gestions. Ainsi le comité d'entreprise peut déclencher la procédure d'alerte. Le dirigeant doit fournir des explications au comité d'entreprise, les salariés à travers leurs représentants; à alerte les tribunaux en cas d'observation des dispositions légales et réglementaires. Donc, les salariés, comme les actionnaires, participent aux structures prévues pour contrôler les actions des dirigeants : le conseil d'administration ou le conseil de surveillance.

Le conseil d'administration est devenu aujourd'hui une instance naturelle d'alliance entre actionnaire et salariés par contre pour Charreaux et Lepage, le conseil d'administration

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

chargé de gérer la relation d'agence entre actionnaire et dirigeants, n'est pas l'organe ou le cadre adéquat pour gérer la relation d'agence entre dirigeants et les salariés³⁶.

2.1.1.3. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les autres parties prenantes

Pour La théorie des parties prenantes, l'entreprise ne se compose pas uniquement des actionnaires et des salariés, l'entreprise c'est aussi d'autres partenaires que sont les banques, l'Etat.

2.1.1.3.1. Le contrôle des dirigeants par les banques

Les banques peuvent contrôler le comportement des dirigeants par ce qu'ils sont actionnaires ou simples intermédiaires financiers ou les deux à la fois³⁷. Dans le premier cas, les banques contrôlent les actions des dirigeants par le conseil d'administration. Pour le deuxième cas, pour les banques créancières, le contrôle se fait par une capacité de recueil et de traitement de l'information qui les place en position de lutter contre l'opportunisme des dirigeants. En effet, pour que les banques acceptent le dossier de crédit de l'entreprise, elles doivent d'abord analyser ce dossier. Le dossier doit :

- Présenter les caractéristiques de l'entreprise (historique, les dirigeants, l'activité, le marché, les moyens mis en œuvre et le patrimoine de l'entreprise) ;
- Préciser l'objet du crédit ;
- expliquer les raisons exactes de la demande et du montant du crédit ;
- Justifier de l'opportunité du crédit demandé ;
- Indiquer les garanties proposées;
- Définir les modalités de remboursement;
- Indiquer les délais de remboursement.

C'est à partir de ses informations recueillies et analysées que la banque accepte ou refuse le crédit demandé, Selon (James, 1987 et Fama, 1985), les banque contrôlent les dirigeants en participent au processus de décision.

³⁶. Ebondo Wa Mandzila (E) OP cite P.43.

³⁷ Ebondo Wa Mandzila (E) OP cite.P.45.

2.1.1.3.2. Le contrôle des dirigeants par l'Etat

L'objectif principal de ce type de contrôle est de garantir l'intérêt général de toutes les parties. Et ces contrôles se font directement ou indirectement.

Les contrôles directs sont effectués par des entités administratives ; il en est ainsi du contrôle exercé a posteriori par les agents du fisc (les inspecteurs de travail, les contrôleurs d'Etat) pour s'assurer que le dirigeant n'a pas adopté un comportement opportuniste. Pour les entreprises où l'Etat est actionnaire majoritaire, le contrôle est effectué par la cour des comptes, et ce dernier fait analyse sur les stratégies de la société. Et les contrôles indirects sont effectués par les commissaires aux comptes

2.2. Les mécanismes de contrôle externes des dirigeants

Le contrôle externe s'effectue lui aussi à plusieurs niveaux qui peuvent se présenter comme suit³⁸ :

2.2.1. Le marché des biens et des services

Pour Demsetz (1983), un dirigeant qui opérerait pour une stratégie visant à satisfaire sa propre fonction d'utilité au détriment des intérêts des actionnaires peut contribuer à rendre l'entreprise moins compétitive. La mauvaise gestion influence sur les résultats des entreprises, ce qui pourrait la rendre défaillante. C'est donc la compétitivité qui doit limiter l'opportunisme du dirigeant, plus la concurrence sera forte, plus ce mécanisme sera efficace.

2.2.2. Les marchés du travail des dirigeants

Le rôle principal du marché du travail est d'évaluer en permanence la valeur des managers que peut jouer à l'intérieur comme à l'extérieur de l'entreprise.

2.2.2.1. Le marché interne du travail des dirigeants

A l'intérieur de l'entreprise, ce marché peut jouer deux rôles. Le premier est la surveillance mutuelle des dirigeants, c'est-à-dire la capacité pour un dirigeant de déceler les dirigeants

³⁸Ebondo Wa Mandzila (E) OP cite.p.23.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

talentueux situés plus bas qu'eux. Le même mécanisme agit également dans le sens contraire : les dirigeants de niveaux supérieurs sont la cible des dirigeants de niveaux inférieurs surtout si l'entreprise enregistre des mauvais résultats. Le deuxième rôle est le contrôle des dirigeants par le recrutement de nouveaux dirigeants. Selon Faith et Tollinson(1984), le recrutement des dirigeants extérieurs va permettre de rompre les accords de comportement établis entre les dirigeants déjà en place.

2.2.2.2. Le marché externe du travail des dirigeants.

A l'extérieur de l'entreprise, il existe un véritable marché des dirigeants : les meilleurs sont « disputés », « chassés », « courtisés », leur valeur marchande augmente auprès de l'entreprise prestigieuse. En revanche, les moins compétents et /ou les plus opportunistes sont écartés. Les dirigeants sont tenus de protéger les intérêts des actionnaires, afin d'éviter d'être remplacés par d'autres dirigeants ou de prendre leurs avantages.

2.2.3. Le marché financier

Le marché financier et la concurrence entre les dirigeants considérées comme un moyen de contrôle le plus efficace. Les actionnaires peuvent vendre leurs titres en cas de mauvaise gestion.

Selon Manne H(1965) l'idée majeure du marché financier est donc que les entreprises les mieux gérées voient le cours de l'action monter. Mais Jensen et Ruback (1983) estiment que la hausse du cours de l'action s'expliquerait par le changement de l'équipe dirigeante dont l'incompétence serait jugée trop coûteuse³⁹.

G. Charreaux a proposé une grille d'analyse permettant de classer l'ensemble des mécanismes susceptibles d'exercer un rôle en matière de gouvernement d'entreprise selon deux critères, l'intentionnalité du mécanisme et son caractère spécifique.

A l'origine, pour analyser la gouvernance des sociétés à finalité purement commerciale, cette grille ne suggère nullement que tous ces mécanismes exerçant une influence pour toutes les organisations, mais son application permet de déterminer, pour une organisation donnée, les éléments qui tendent à exercer le plus d'influence. On peut ainsi se faire une idée des mécanismes essentiels qui constituent la charpente de la corporate governance de telle ou telle organisation afin

³⁹Ebondo Wa Mandzila (E) OP cite. p.26.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

d'examiner si la structure des mécanismes de gouvernance correspond à la situation présente et future de l'organisation en question⁴⁰.

Le tableau ci-après présente le croisement de l'intensité des mécanismes non spécifique et spécifiques.

Tableau n°02 : autres mécanismes de gouvernance d'entreprise

	Mécanismes spécifiques	Mécanismes non spécifiques
Mécanismes intentionnel	<ul style="list-style-type: none">▪ Contrôle direct des actionnaires (assemblée)▪ Conseil d'administration▪ Systèmes de rémunération, d'intéressement▪ Structure formelle▪ Auditeurs internes▪ Comité d'entreprise▪ Syndicat « maison »	<ul style="list-style-type: none">▪ Environnement légal et réglementaire▪ Syndicats nationaux▪ Auditeurs légaux▪ Associations de consommateurs
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none">▪ Réseaux de confiance informels▪ Surveillance mutuelle des dirigeants▪ Culture d'entreprise▪ Réputation auprès des salariés (respect des engagements)	<ul style="list-style-type: none">▪ Marchés des biens et services▪ Marché financier (dont prises de contrôle)▪ Intermédiation financière▪ Crédit interentreprises▪ Marché du travail▪ Marché politique▪ Marché du capital social▪ Environnement « sociétal »▪ Environnement médiatique▪ Culture des affaires▪ Marché de la formation

(Source : CHARREAUX, 1997, p. 427.)

⁴⁰ Disponible sur l'adresse suivante : www.ces.ulg.ac.be > Economie sociale ? > Clés > Notes de synthèse consulté le 26 /12/2017 à 20h .

SECTION 03 : LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES PUBLIQUES ECONOMIQUES (EPE) EN ALGERIE

Dans cette partie, nous allons essayer d'analyser l'entreprise publique économique. À travers l'évaluation de la gouvernance des EPE car elle constitue encore un opérateur économique majeur dans l'économie algérienne, par sa présence dans tous les domaines de production de biens et services, de par sa taille et de par la structure de son capital.

3.1. Définition des entreprises publiques économiques(EPE) en Algérie

Les entreprises publiques économiques sont des sociétés par action ou des sociétés à responsabilité limitée dont l'Etat et /ou les collectivités locales détiennent, directement ou indirectement, la totalité des actions et/ou des parts sociale.

Le choix de l'une ou l'autre des formes prévues ci-dessus est conditionné par le domaine d'activité et son importance dans le développement économique⁴¹.

3.2. Historique sur l'organisation des entreprises publique en Algérie

Les EPE sont regroupées par branche de métier et gérées par des organes de participation de l'Etat. Sous la tutelle du ministère de l'industrie et de la promotion des investissements (MIPI) jusqu'en 2009, puis sous la tutelle du ministère de branche à partir de 2010. Conformément à la résolution n°03/101 du 15 mars 2010 du conseil des participations de l'Etat (CPE) portant regroupement des entreprises, ces directoires ont changé trois fois de dénomination :

- **De 1988 à 1995** : les fonds de participations, qui sont des sociétés de gestion des valeurs immobilières. La participation dans le capital de l'EPE est croisée, on trouve 3 à 4 fonds de participation dans le capital d'une même entreprise. Ces fonds étaient au nombre de sept (7), ils étaient administrés par un conseil d'administration de cinq à neuf membres, pour une période de cinq ans, renouvelable⁴².
- **1995 à 2000** : les holdings publics, sociétés financières par action qui gèrent les capitaux des entreprises, ces holdings étaient au nombre de onze, le capital de EPE est détenu par le seul holding auquel est affiliée l'entreprise, ces holdings seront dissous, par leurs assemblées générales extraordinaires⁴³.

⁴¹ Loi N° 88-01 du 12 janvier 1988 article 05

⁴² Loi N°88-03 article 13.

⁴³ L'ordonnance n°2001-04 du 20 aout 2001 article 40.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Portant organisation la gestion et privatisation des EPE, les holdings étaient administrés par un directoire de trois à cinq membre, pour une période des six ans renouvelable, sous la supervision d'un conseil de surveillance de sept membres, désignés pour un mandat de six années renouvelable. Ce conseil assure le contrôle permanent de la gestion effectuée par le directoire. Le conseil se réunit au moins une fois par trimestre sur présentation d'un rapport qui retrace les principaux actes ou faits intervenus dans la société holding.

- **2001 à ce jours** : les sociétés de gestion des participations sont de nombre de vingt-huit, elles sont régies par l'ordonnance n°2001-04 de 20 aout 2001. Ces entreprises sont regroupées par activité, elles sont administrées par un directoire de trois membres dont un président pour une période de 6ans renouvelable⁴⁴.

3.3. Le système de gouvernance des EPE (à partir 2015)

Les pouvoirs publics algériens ont décidé de mener une nouvelle réforme sur les entreprises algériennes, qui vise à accélérer le processus de privatisation amorcé depuis les années 1990. Ce qui a amener le conseil des participations de l'Etat a approuvé la nouvelle réforme des capitaux publics marchands, et de ce fait la restructuration des SGP, en grand groupes industriels au plus tard la fin de l'année 2014.

La création de grands groupes industriels performants, et compétitifs est le résultat du redéploiement stratégique du secteur public prévu par le gouvernement, il s'agit de créer des entreprises de taille critique affiliées à des groupes industriels « champions économiques », capable de leur permettre d'acquérir un pouvoir de négociation conséquent dans les partenariats avec des entreprises privées national ou étrangères, de bénéficier des effets de synergies et de levier fiscal⁴⁵.

Cette nouvelle démarche nécessite une réorganisation des entreprises publiques afin de les doter d'un système de management flexible, comparable à ceux des entreprises concurrentes. Elle vit aussi à faciliter la prise de décision en accordant à la société mère la totalité des prérogatives en la désignant comme l'unique interlocuteur de l'actionnaire et représentant le seul pôle décisionnel. Ces champions économiques ont une obligation de résultat vis-à-vis de l'actionnariat avec des contrats de performance arrêtés entre les deux parties.

Dans cette perspective, les dirigeants de ces groupes disposent de lignes et des stratégies à suivre afin de mettre en place l'organisation du groupe, en identifiants les activités nécessitant un partenariat.

⁴⁴Mémoire online « la gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant « »

⁴⁵ Thèse « système de gouvernance organisationnelle des entreprises algériennes » p.202.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Le choix de la modalité fusion absorption des SGP pour la création de ces groupes industriels répond à l'objectif de recherche de la valorisation des compétences qu'elle détient et leur rentabilisation.

La présidence de l'assemblée générale des groupes industriels sera assuré par le ministre de l'industrie et des mines, et chaque groupe industriel sera géré par un conseil d'administration incluant un représentant de la banque de domiciliation du groupe et ouvert à des compétences externes, notamment des experts⁴⁶.

C'est aussi que douze groupes industriels ont été créés en 2015 à partir de 14 sociétés de gestion des participations de l'Etat (SGP), dont 7 groupes nouvellement créés, et 5 autres déjà existants.

Les groupes nouvellement créés sont⁴⁷ :

- **Groupe agro-industries** qui font de la conception, production, distribution et commercialisation, ce groupe dispose de 14 filiales.
- **Groupe industrie chimique** dont les activités sont les même que l'agro- industries de tout produit chimique, il dispose de 41 filiales.
- **Groupe équipement électrique, électrodomestique et électronique** dispose de 19 filiales dans les domaines des équipements électriques, électroménager, télécommunication et électronique.
- **Groupe industrie locales** concernant tous les produits et services industriels et artisanaux destinés à l'industrie, aux institutions et aux groups publics, il regroupe 68 filiales.
- **Groupe mécanique** dont les activités se résument à tous les produits résultant du travail des métaux et des alliages. Il dispose de 44 filiales.
- **Groupe industries métallurgiques et sidérurgiques** : de tout produit de la métallurgie, tout produit de fabrication métallique et tout service liés à ces activités. Il dispose de 64 filiales.
- **Groupe textiles et cuirs** : de tout textile, produit textile, produit d'habillement, de cuir, dont le membre de filiales est de 49.
- **Société nationale des véhicules industriels** elle qui a absorbé l'EPE FERROVIAL et ses filiales de participation.

Le changement de la structure organisationnelle des entreprises algériennes constitue un échec des pouvoirs publics dans l'organisation du secteur industriel, et de ce fait la remise en cause de son

⁴⁶ Thèse présenté par Mr gerchouh (M)op cite P.204.

⁴⁷Idem P. 205.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

fonctionnement précédent, tant sur le processus décisionnel que de sa gouvernance. Toutefois l'examen de cette reconfiguration des biens publics marchands, a révélé des dysfonctionnements dans la gestion des EPE. En effet la majorité des décisions stratégiques des EPE doivent passer obligatoirement par le conseil des participations de l'Etat, ce qui ralentit le processus décisionnel. Toutefois, la nomination de membre du conseil d'administration est du ressort du CPE, ce qui appauvrit le CA qui se caractérise par un manque de compétences et de diversité de profils, également d'expert ou techniciens externes non administrateurs.

Les entreprises publiques algériennes sont caractérisées par une faiblesse criante concernant la performance comparativement aux entreprises privée, en raison de l'inefficacité de leurs systèmes de gouvernance.

Les interventions du CPE dans la gestion des EPE sont systématiques, du moment qu'il s'agit d'actif industriels appartenant au domaine public de l'Etat, ce qui accroît la complexité du processus décisionnel.

La caractéristique la plus marquante des entreprises algériennes est la grande dépendance de celle-ci du cadre institutionnel du pays. Que ce soit de leur management, leurs décisions ou leur survie. La reconfiguration des entreprises algériennes a été accompagnée par un changement de leurs gouvernances⁴⁸

Conclusion

La gouvernance d'entreprise est devenue comme un ensemble de mécanismes et procédures de contrôle dans le but de résoudre les conflits d'intérêts entre les propriétaires et managers. Elle est considérée comme un moyen de protection pour les investissements des actionnaires. Elle vise à renforcer la confiance entre les managers et propriétaires.

Une bonne gouvernance s'applique à travers plusieurs mécanismes essentiels (conseil d'administration, comité d'audit, les dirigeants, parties prenantes ...), chacun de ces derniers joue un rôle important dans la bonne pratique de la gouvernance d'entreprise.

⁴⁸Thèse présenté par Mr gerchouh (M) Op cite. P. 208.

CHAPITRE I : LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Le changement de la structure organisationnelle des entreprises algériennes constitue un échec des pouvoirs publics dans l'organisation du secteur industriel, et de ce fait la remise en cause de son fonctionnement précédent, tant sur le processus décisionnel que de sa gouvernance.

Introduction

L'audit interne est, aujourd'hui, un élément important au sein de l'entreprise. En raison de l'environnement qui devient de plus en plus intangible. Les entreprises sont contraintes de créer et de développer la fonction d'audit interne qui est un mécanisme important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Nous essayerons d'aborder en premier lieu des généralités sur l'audit interne, sa définition, ses objectifs, ses caractéristiques ; dans la deuxième section nous essayerons de définir la mission de l'audit interne, à travers ces différentes étapes (phase de préparation, de réalisation et de conclusion). Enfin, et dans la troisième section nous présenterons les différents outils de l'audit interne.

Section 01 : GENERALITES SUR L'AUDIT INTERNE

De nos jours, l'audit interne devient indispensable pour les entreprises en vue de garantir la sécurité de leur patrimoine. Dans cette section nous allons présenter la définition de l'audit interne ses caractéristiques, ses objectifs et ses principes.

1.1. Définition de l'audit interne

Pour définir ce concept, de nombreuses définitions ont été formulées, la plus exhaustive est celle de l'IFACI¹ qui la définit comme étant « *Une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.* »² Il peut être aussi défini comme étant, à l'intérieur d'une entreprise (ou d'un organisme), une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations ; il est au service de l'entreprise (ou de l'organisme). C'est, dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles.³

Il n'y a pas d'audit interne sans dispositifs de contrôle interne. En effet, la mission générale de l'audit interne consiste à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints.⁴

¹(IFACI) Il a été fondé en 1965 sous le statut associatif *institut français de l'audit et du contrôle interne*, il fédère 4000 auditeurs issus de quelques 900 organismes publics et privés. Affilié à l'IIA, l'IFACI bénéficie d'un réseau de plus de 165000 spécialistes de l'audit répartis 160 pays.

² SCHICK, (P), « Mémento d'audit interne » édition Dunod, Paris, 2007, P.05

³ IFACI, la conduite d'une mission d'audit interne, édition, Dunod, Paris, 1989, P19.

⁴ BERTIN, (E), « Audit interne, enjeux et pratique à l'international » édition, Eyrolles, Paris 2007, P21.

Donc, L'audit interne est un système à traiter l'information; filtrer, vérifier, transformer et conclure.

1.3. Les caractéristiques d'audit interne

Selon l'IIA, « l'audit interne consiste en l'examen et l'évaluation des processus de planification, d'organisation et de pilotage, en vue d'obtenir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs ». On distingue quatre caractéristiques d'audit interne:⁵

- **L'universalité:** la fonction d'Audit Interne, s'applique non seulement à toutes les entreprises quel que soit leur taille, leur secteur d'activité et leur nature, mais aussi à n'importe quelle fonction de l'entreprise.
- **L'indépendance :** les auditeurs doivent être indépendants des activités qu'ils auditent afin d'être en mesure de porter un jugement libre et impartial. Cette indépendance de la fonction d'audit s'obtient par l'objectivité et par la place du service dans l'organigramme, « l'indépendance, est aussi l'indépendance d'esprit qui implique que l'auditeur ne subordonne pas ses propres jugements à ceux d'autres personnes. »
- **Objectivité :** l'objectivité est liée d'une part à l'adoption par l'auditeur interne d'une attitude d'esprit indépendant au cours de ses missions et d'autre part; par la mise en œuvre des normes et standards internationaux de la profession d'audit interne.
- **La périodicité :** l'audit interne est une fonction périodique, ce qui signifie qu'elle s'effectue d'une manière ponctuelle et discontinue dans le temps selon les risques des activités auditées.

1.4. L'objectif de l'audit interne

D'une manière générale, l'objectif de l'audit interne est d'assister les membres de l'entreprise dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce cas, l'Audit Interne leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable.⁶

Cependant quel que soit le référentiel d'audit utilisé, l'audit interne permet vérifier la conformité aux exigences des référentiels de l'entreprise, ces dispositions organisationnelles et

⁵ SAIDJ,(F), « méthodologie et cadre de références des pratiques professionnelles de l'audit interne », in revue nouvelle économie, N°11, février 2014, P22-23.

⁶ IFACI, op. Cite, P19.

opérationnelles d'une part, et d'identifier les pistes d'amélioration et des recommandations pour conduire l'entreprise vers le progrès⁷.

1.4. Les principes de l'audit interne

Les auditeurs internes doivent disposer d'une marge de manœuvre importante, qui leurs permettant de s'exprimer sur tout sujet dès lors qu'il a un impact négatif sur le fonctionnement, voire la survie de l'entreprise au regard des objectifs qu'elle s'est fixés.

Ceci nous conduit à présenter quelques principes fondamentaux⁸ :

1.4.1. Le principe de la déontologie

Il est le fondement même du professionnalisme. Ainsi, ce principe suppose de l'auditeur interne, la confiance, l'intégrité, la confidentialité et la discrétion qui en sont des éléments essentiels ;

1.4.2. Le principe de la présentation impartiale

Ce principe oblige l'auditeur interne de rendre compte de sa mission d'une manière honnête et précise. C'est-à-dire que les constats d'audit, les conclusions des rapports d'audit devront refléter de manière honnête et précise les activités de l'auditeur. Les obstacles importants rencontrés pendant la mission d'audit et les questions non résolues ou les avis divergents entre l'équipe auditrice et auditée doivent aussi être consignés.

1.4.3. Le principe de la conscience professionnelle

Ce principe voudrait tout simplement rappeler qu'avec leurs compétences, les auditeurs agissent en accord avec l'importance des tâches qu'ils réalisent et la confiance que leur ont accordée le commanditaire de l'audit et les autres parties intéressées ;

1.4.4. Le principe de l'indépendance

Ce principe est le fondement même de l'impartialité de l'audit et de l'objectivité des conclusions retenues dans un rapport d'audit. En respect de ce principe, les auditeurs internes doivent être indépendants de l'activité auditée et doivent avoir ni parti pris ni conflit d'intérêt. Ils

⁷ Disponible sur le site suivant : [Http://www.qualiblog.fr](http://www.qualiblog.fr) (publié en mars 2012 consulté le 22/09/2017)

⁸ Disponible sur le site suivant : <http://www.memoireonline.com/L-audit-interne--une-necessite-dans-la-gestion-d-une-entreprise-d-exploitation-agro-industrielle.html> consulté le 29/09/2017 à 21h.

doivent pour cela conserver un esprit objectif tout au long du processus d'audit et s'assurer que les constats et conclusions sont uniquement fondés sur les preuves d'audit ;

1.4.5. Le principe de l'approche fondée sur la preuve

Ce principe constitue pour l'auditeur interne, une méthode rationnelle pour parvenir à des conclusions fiables et reproductibles dans un processus d'audit systématique. Les preuves d'audit sont vérifiables et doivent s'appuyer sur des échantillons des informations disponibles, dans la mesure où un audit est réalisé avec une durée et des ressources délimitées. La confiance qui peut être accordée aux conclusions d'audit est étroitement liée à l'utilisation appropriée de l'échantillonnage.

En quelques mots, il nous faut réaliser des audits systématiques, méthodiques, indépendants, documentés, objectifs, rigoureux et factuels, avec des auditeurs compétents, objectifs, factuels, impartiaux, discrets, intègres, consciencieux, rigoureux, indépendants et garantissant la confidentialité avec des ressources déterminées.

SECTION 02 : LA DEMARCHE D'AUDIT INTERNE

A travers cette section, nous allons essayer de présenter dans un premier lieu, la définition de la mission d'audit interne, son champ d'application et ses différentes phases.

2.1. Définition de la mission d'audit interne

Selon l'IFACI : « *Une mission peut englober de multiples tâches ou activités menées pour atteindre un ensemble déterminé d'objectifs qui s'y rapportent.* »⁹

Une mission d'audit est une succession d'analyses et de synthèses, scandée par les étapes méthodologiques. Préparer les analyses, effectuer les synthèses et assurer la progression, demande l'intervention d'une personne moins impliquée que les auditeurs dans le détail des travaux. Cette supervision est essentielle elle est normalement assurée par le Chef de Mission¹⁰.

⁹ L'IFACI, « *cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne* », Paris, édition 2013, P69

¹⁰ IFACI, op cite. P 36.

2.2. Les caractéristiques d'une mission d'audit interne

La mission d'audit interne est caractérisée par deux critères : le champ d'application et la durée¹¹.

2.2.1. Le champ d'application

Pour Jacques Renard(2004) le champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative en fonction de deux éléments : l'objet et la fonction

- ✓ **L'objet** : L'objet permet de distinguer les missions spécifiques portant sur un point précis en lieu déterminé et d'une mission général qui ne procède d'aucune limite géographique.

- ✓ **La fonction** : on parle de mission uni fonctionnelle qu'elle soit spécifique ou générale qui concerne qu'une seule fonction. Exemple l'audit des comptes d'une succursale ou l'audit des comptes de l'entreprise sont tous deux des missions uni fonctionnelles car ne concernent que la fonction « comptabilité » ; ou d'une mission plurifonctionnelle ou l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission, se rencontre en générale dans deux cas :

Le premier cas, est celui des filiales, lorsque les auditeurs internes se déplacent pour aller auditer une filiale, ils audient tout ou une partie des activités de la filiale sans se limiter à une seule fonction.

Le deuxième cas, en dehors des filiales et entreprises industrielles, dans lequel on trouve très souvent une approche multifonctionnelle, est celui des auditeurs informatiques.

Notons, la mission d'audit interne couvre tous les domaines de gestion. L'audit interne doit avoir accès sans limitation, aux documents et données relatifs à la gestion.

2.2.2. La durée

La durée d'une mission d'audit n'est pas fixée par les normes, il n'y a pas de règle en la matière et tout est fonction de l'importance du sujet a audité, elle peut durer dix jours ou dix semaines ; on distingue des missions courtes pour une durée inférieure à quatre semaines et des missions longues pour une durée supérieure à un mois. On s'exprime donc en heures/auditeur, ou en jours/auditeurs, ou en semaines/auditeurs.

¹¹ RENARD. (J) « théorie et pratique de l'audit interne », édition, organisation, paris, 2004, p200

2.3. Les phases de la mission d'audit interne

Trois phases fondamentales caractérisent la mission d'audit interne à savoir : Phase de préparation, phase de réalisation et phase de conclusion.

2.3.1. La phase de préparation

C'est la phase qui ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action¹².

2.3.1.1. L'ordre de mission

L'ordre de mission ou « la lettre de mission » est un document qui permet à l'auditeur interne de commencer sa mission juridiquement. Il traduit le mandat donné par la direction générale de l'audit interne¹³. L'ordre de mission formalise le mandat donné par la direction générale à l'audit interne et répond à trois principes ;

L'audit interne ne décide pas lui-même de ses missions. Cette décision est prise par la direction générale qui mandate l'audit interne à cette fin¹⁴, L'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente ; c'est le plus souvent la direction générale ou le comité d'audit s'il en existe un. En fin l'ordre de mission permet l'information à tous les responsables concernés. Il est adressé à l'audit interne ainsi que tous ceux qui vont être concernés par la mission (audités), chefs de service et responsable¹⁵.

2.3.1.2. La prise de connaissance

Les auditeurs internes étudient toutes les informations utiles collectées concernant la société ou les activités à auditer, développent des questionnaires et mènent quelques interviews auprès des principaux responsables identifiés. Tous ces travaux ont pour but d'établir un référentiel d'audit permet d'analyser ces risques et identifier les objectifs précis d'audit.

Il s'agit d'effectuer une décomposition du sujet de la mission, il faut bien noter que faire ou effectuer ces travaux d'analyse pour une mission nouvelle c'est difficile, mais malheureusement

¹² Renard(j).op cite.2015.p 194.

¹³ Renard(j).op cite.2005.p 217.

¹⁴ IFACI, op cite, p.53.

¹⁵ Renard(j).op cite .2005. P218.

c'est rare pour une mission d'audit, de ce fait l'audit se base sur les missions précédentes sur le même sujet dans une autre entité.

La connaissance du domaine ou fonction audité est un travail classique : car il atteint les informations recueillies concernant le sujet audité par des responsables divers ne seront pas fiables et les informations fiables, l'efficacité peut conduire l'auditeur à connaître mieux les risques et les améliorer¹⁶.

2.3.1.3. L'élaboration du tableau des risques

Le tableau des risques constitue l'outil de référence qui permet à l'auditeur d'une part de définir le champ et les limites de ses investigations, et d'autre part, de structurer la présentation de ses analyses et conclusions, notamment pour renseigner ce qui relève de constats, la ou les causes des faits constatés ainsi que leurs conséquences¹⁷.

2.3.1.4. L'analyse et le discernement des risques

Cette phase d'analyse des risques, dont dépendra la nature et le dosage des contrôles effectués ultérieurement, fait l'objet d'une réflexion approfondie par tous les membres de l'équipe et les risques sont matérialisés en s'appuyant sur le « tableau des risques », elle a pour objectif de faire un état des lieux des forces et faiblesse réelles ou potentielles de l'entité ou du domaine audité afin d'orienter les travaux détaillés¹⁸.

L'auditeur veillera aux éléments d'appréciation des enjeux et de maîtrise de l'activité qui sont déterminants pour la suite de la mission.

2.3.1.5. Le rapport d'orientation

Le rapport d'orientation ou bien le plan de mission, programme de travail de la mission, est un programme qui formalise les axes d'investigations de la mission et ses limites, c'est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser l'objectifs et le champ d'action de la mission d'audit.

Le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission d'audit interne sous trois rubriques¹⁹: les objectifs généraux, les objectifs spécifiques et le champ d'action.

¹⁶ Schick (p), Op Cite. P73.

¹⁷ Idem. P 78.

¹⁸ Schick (p), Op Cite..P89.

¹⁹ Idem. P231.

Les objectifs généraux : L'audit interne a pour rôle d'évaluer le niveau de contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité, les objectifs généraux est un rappel des objectifs permanents du contrôle interne dont la prise en compte et l'application de façon efficace doit être vérifiée.

Les objectifs spécifiques : Ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs et qui contribuent à la réalisation des objectifs généraux. Pour identifier ces zones à risques l'auditeur interne va devoir procéder à un arbitrage ; et de cet arbitrage va dépendre le contenu de son rapport d'orientation. Pour chaque tâche de l'activité à auditer l'arbitrage se fera entre existence ou non existence d'un dispositif jugé nécessaire et qualification importante, moyenne ou faible du risque correspondant.

Le champ d'action : Pour atteindre ces différents objectifs, l'auditeur s'organise en élaborant un champ d'action pour ses investigations, pour cela il doit désigner les différents points de contrôle qui doivent être audités au cours de la mission.

2.3.2. La phase de réalisation

Cette phase fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. C'est à ce stade que l'on fait le plus appel aux capacités d'analyse et au sens de la déduction. Les principes étapes de cette phase sont les suivantes²⁰ : la réunion d'ouverture, le programme d'audit, le questionnaire de contrôle interne (QSI), le travail sur le terrain.

2.3.2.1. La réunion d'ouverture

L'auditeur est en mesure d'élaborer un plan de l'audit détaillé en tenant compte de la nécessité d'atteindre les objectifs d'audit par l'utilisation efficace de ses ressources, il tiendra une réunion d'ouverture ou bien kick-off meeting, elle se déroule chez les audités sur les lieux même ou la mission d'audit se déroule, durant cette réunion les auditeurs peuvent prendre connaissance des responsables du domaine à auditer, ainsi ils peuvent leurs présenter et expliquer le programme

²⁰Renard(j), op cite, p 194.

d'audit, afin d'instaurer les premiers contacts entre auditeurs et audités et de mettre en évidence les objectifs de la mission ainsi que la démarche qui sera adoptée par les auditeurs²¹.

2.3.2.2. Le programme d'audit

On l'appelle aussi « programme de vérification » ou encore « planning de réalisation » quelle que soit sa dénomination, il s'agit d'un document interne du service et dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches. Ce programme d'audit est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission²².

2.3.2.3. Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

C'est un document qui va indiquer le détail de ce qu'il convient de faire pour explorer les différentes zones à risques, identifiées lors de la phase de préparatoire, il permet à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit, la plus complète possible. Pour ce faire le questionnaire devra se composer de toutes les bonnes questions à se poser pour réaliser une observation complète. Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est véritablement un fil conducteur, d'où son importance comme outil méthodologique²³.

2.3.2.4. Le travail sur le terrain

Le travail sur le terrain comprend les observations et les fiches d'observation²⁴.

A/ les observations

Les auditeurs effectueront des tests en choisissant un certain nombre d'opérations ou de processus relatifs à certaines périodes, il s'agit d'une observation globale immédiate ou une observation spécifique. Ce choix doit être suffisamment riche et significatif pour pouvoir élaborer une opinion sur la façon dont les choses se passent et se maîtrisent. Ces tests mettent en œuvre toute la gamme des outils d'audit définis en principe lors de l'élaboration du programme d'audit.

B/ les fiches d'observation

La feuille de révélation et d'analyse de problème (FRAP), ou bien la feuille de risque, c'est un outil de synthèse des travaux de l'auditeur qui met l'accent sur les conséquences des faiblesses rencontrées, c'est une méthodologie de résolution de problèmes, elle contient certain nombre d'informations nécessaires pour le traitement de tout problème,

²¹Renard(j).Op cite, 2015. P 226.

²²Renard(j). Op cite, 2010, p252.

²³Renard(j). Op cite, 2010, p235.

²⁴Idem, p 242.

la FRAP est un simple imprimé de plusieurs parties dans les quelles sont réunies plusieurs types d'information : (le type de risques, les faits observés, les causes explicatives, les conséquences réelles ou potentielles, les recommandations)

Les instruments métrologiques précieux synthétisent toutes les informations concernant un risque et facilite l'identification de vrais risques car toutes les parties de l'imprimé devront être remplies pour que les risques puissent figurer dans le rapport de mission ; elles permettent la validation des risques et des recommandations par les personnes auditées avant la rédaction du rapport d'audit.

2.3.3. Phase conclusion

Elle correspond à la fin des travaux d'investigation de la mission, elle se déroule dans les bureaux des auditeurs, avec des déplacements très limités, les principales taches de cette phase sont : réunion de clôture, rédaction du rapport d'audit interne et suivi du rapport d'audit interne²⁵.

2.3.3.1. La réunion de clôture

La réunion de clôture qui rassemble les auditeurs et les Audités, a pour objet de souligner les points forts, et les points faibles de système du contrôle interne, dénoncer et de justifier les constats d'audit, et de préciser leurs importances, dénoncer un rapport d'écrit. Enfin, la réunion de clôture est l'occasion de résoudre les points de désaccord avant la rédaction de rapport final²⁶.

2.3.3.2. Le rapport d'audit

C'est le dernier acte d'une mission d'audit, il communique à la direction général et aux principaux responsables du domaine audité les conclusions et les constats de la mission toute en mettant en évidence les dysfonctionnements observes ainsi que les actions a entre prendre pour y parer.

Le rapport d'audit est une obligation et non un choix, il doit être caractérisé par son objectivité, sa clarté, sa concision et son utilité. En effet, toute mission d'audit donne lieu à l'élaboration d'un rapport qui clôture la mission, mais celle-ci ne s'achève réellement qu'après l'application des actions de progrès, ca diffusion doit se faire le plus rapidement possible.

²⁵Renard(j), Op cite. P 195.

²⁶Idem p 271.

2.3.3.3. Le suivi de rapport d'audit interne ou suivi des recommandations

Souvent, notamment dans le cas d'audit interne, la mission des membres de l'équipe d'audit ne s'arrête pas à la simple identification de dysfonctionnements et à la rédaction d'écarts, parfois en effet, il arrive qu'ils fassent un choix de participer à la recherche des solutions propres à mettre en place, et valider les actions correctives et/ou préventives nécessaires d'une part et²⁷ d'assister l'audité dans la mise en œuvre ou la mesure de l'efficacité des actions envisagées d'une autre part.

SECTION03 : LES OUTILS DE L'AUDIT INTERNE

L'audit interne va à sa disposition tout un ensemble d'outils sur chaque phase de mission : il convient de citer aussi les logiciels spécifiques aux audits, car les outils informatiques deviennent très importants dans la conduite d'une mission d'audit interne, surtout que nous savons qu'aujourd'hui la plupart des entreprises utilisent les technologies de l'information et de communication (TIC).

Généralement, dans la pratique de l'audit interne, les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques suivantes :

- Ils ne sont pas appliqués de façon systématique, l'auditeur choisit l'outil le mieux adapté à l'objectif ;
- Ils ne sont pas concernés seulement à l'auditeur interne, d'autres professionnels peuvent employer ces outils comme l'audit externe, consultants, informaticiens ;
- Deux outils peuvent être utilisés au cours de la même recherche²⁸ on peut distinguer les outils d'interrogation et les outils de descriptions²⁹.

3.1. Les outils d'interrogation

Les outils d'interrogations se définissent comme étant les moyens qui aident l'auditeur à formuler les questions ou à répondre à des questions qu'il se pose. Dans cette catégorie on cite : les sondages statistiques, les interviews, les outils informatiques et les questionnaires.

²⁷ JONQUIERES (M), « Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités », édition Afnor, paris, 2006, p 46-47.

²⁸ Renard(j), op cite .2015.p 307.

²⁹ Idem. p308.

3.1.1. Les sondages statistiques (ou échantillonnages)

Les sondages statistiques sont parfois controversés en audit interne, il repose sur l'existence des fichiers informatiques. La question qui se pose donc « c'est pourquoi déclare-t-on réaliser un sondage statistique alors que l'on dispose de fichiers informatiques ». D'où la conclusion rapide que le sondage statistique est un outil obsolète³⁰, et pour répondre à la question, deux points essentiels peuvent répondre à cette question, le premier est que les fichiers informatiques ne contiennent pas nécessairement tous les ensembles que l'auditeur souhaite observer, et même si l'ensemble de la population observée existe dans un fichier informatique, est-il à jour ?, et le second est l'information statistique qui se partage en trois niveaux que l'auditeur interne va utiliser pour mener son investigation³¹.

Le tableau ci-dessus représente les trois niveaux de l'information statistique :

Tableau n°02 : Niveaux d'information statistique

niveaux	Désignation
les données élémentaires	L'auditeur interne va le plus souvent les mettre en ordre, c'est-à-dire les trier pour pouvoir en tirer soit des conclusions, soit des pistes d'observation .ces tris sont de deux ordres : <ul style="list-style-type: none">• Les enquêtes(ou tris à plat) qui vont permettre de connaître le pourcentage de gens qui vont répondre oui ou non.• Le tri croisé est un peu plus élaboré puisqu'il met en œuvre deux variables, exemple : analyse des ventes par régions et par produit.
les statistiques internes	Elles sont élaborées par tous, et en particulier par le contrôle de gestion.

³⁰Renard(j).op cite .p 309

³¹Renard(j).op cite. p310.

l'échantillonnage statistique	Il est mis en œuvre par la technique du sondage. Le sondage statistique est une méthode qui permet à partir d'un échantillon de prélevé de façon aléatoire, dans une population de référence des observations, d'extrapoler à la population, les observations faites sur l'échantillon.
--------------------------------------	---

3.1.2. Les interviews

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, mais une mission d'audit qui ne serait opérée qu'avec des interviews ne pourrait être considérée comme une mission d'audit interne, ce ne serait qu'une enquête d'opinion.

L'interview d'audit interne ne saurait être confondue avec des techniques d'apparence similaire : ce n'est ni une conversation, ni un interrogatoire³².

⇒ **L'interview d'audit interne n'est pas une conversation** : l'auditeur interne n'est pas dans la position du journaliste qui interview un homme politique sur sa demande. Ici, c'est celui qui écoute qui est demandeur de l'entretien.

⇒ **L'interview n'est pas un interrogatoire** dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. L'interview d'audit interne doit être atmosphère de collaboration.

3.1.2.1. Les règles d'une bonne conduite de l'interview : elles s'inspirent du nécessaire esprit de collaboration qui doit s'instaurer entre audité et auditeur, interviewé et intervieweur.

1-respecter la voie hiérarchique : L'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé ;

2-rappeler clairement la mission et ses objectifs : L'interlocuteur de l'auditeur interne doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview ;

3- évoquer les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées : les difficultés, les points faibles et même les erreurs et les anomalies doivent être citées en même temps, en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations ;

³²Renard(j).op cite .p 313-315

4- adhérer aux conclusions de l'interview : cette règle est la contrepartie logique de la première : Les conclusions de l'interview résumées avec l'interlocuteur doivent recueillir son adhésion avec d'être communiquées et les résultats d'une interview ne doivent pas être communiqués alors que l'intéressé ou l'audit n'a pas encore donné son avis sur les conclusions ;

5-conserver l'approche système : on doit garder de tous question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les réponses ;

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

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

3.1.3. Les outils informatiques

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficiles à inventorier que les services d'audit interne créent souvent leurs propres outils plutôt que d'adopter des logiciels.

Le tableau ci-dessus représente les trois catégories d'outils informatiques qui peuvent être définies³³ :

Tableau n°03 : outils d'informatiques

Outils	Exemples
Les outils de gestion de services	Les logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation ; les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs ;
Les outils de travail de l'auditeur	les logiciels de traitement de textes, les logiciels de dessin (power point,...etc.) et les tableaux.
Les outils de réalisation des missions	les outils méthodologiques qui permettent d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, la FRAP

³³ Renard(j). Op cite. P320.

3.1.4. Vérification, analyses et rapprochements divers

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais ce sont des procédés, qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain.

3.2. Les outils de description

Parmi les outils de description, on distingue :

3.2.1. L'observation physique

Le travail de l'auditeur interne ne doit pas effectuer uniquement dans son bureau. L'auditeur doit aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique : Aller « sur le terrain » c'est comme allé dans une usine, visiter un secteur commercial, ou même aller dans un autre bureau. Il existe trois conditions pour la bonne pratique de l'observation physique³⁴ :

- L'observation ne doit pas être clandestine. En effet, l'auditeur interne doit informer les responsables, concernés de sa visite. La règle générale de l'audit interne est la transparence.
- L'observation ne doit pas être ponctuelle : c'est-à-dire elle dure un certain temps ou bien elle est répétée à plusieurs reprises.
- L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine.

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. On peut observer les processus c'est-à-dire comment se déroule une opération de recrutement ou bien comment se déroule la sortie des camions. On peut observer les biens comme l'inventaire et les documents comme les lire et regarder les signataires des contrats par exemple.

L'auditeur peut même observer les comportements des gens au travail, c'est-à-dire il observe que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux.

3.2.2. La narration

L'auditeur interne utilise deux types de narrations : la narration par l'audité qui est un outil essentiel qui permet à l'auditeur d'être un homme passif, il veut écouter et motionner tout ce qui a été dit contrairement à l'interview, elle a pour objet de faire écrire un care général et la narration par l'auditeur qui n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances, en général elle est basée sur la bonne écriture, elle est structurée sur la logique et la fascination de la lecture.

³⁴Renard(j), op cite. p 351-355.

3.2.3. L'organigramme fonctionnel

L'organigramme hiérarchique, doit être construit et mis en place par le responsable et qu'il est de première importance pour l'auditeur de se le faire communiquer.

L'organigramme fonctionnel, par contre, va être construit par l'auditeur, si celui-ci le juge nécessaire, pour y voir plus clair.

L'auditeur le dessine à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations. Cet organigramme a comme caractéristiques que les mots figurant dans les cases qui ne sont pas des noms de personnes mais des verbes désignant des fonctions. Et les deux organigrammes ne se confondent pas, car une même personne peut avoir plusieurs fonctions comme elle peut se trouver sans fonction et une même fonction peut être partagée entre plusieurs personnes ou n'être pas attribuée.

Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique + analyses de poste. C'est, en général, le document qui permet de passer de l'un à l'autre car il révèle la totalité des fonctions existantes³⁵.

3.2.4. La grille d'analyse des tâches

Ce document complète totalement les autres outils descriptifs, il permet de visualiser les différentes tâches et fonctions réalisées pour chaque procédure.

3.2.5. Le diagramme de circulation

Le diagramme de circulation est un outil dynamique, il permet de montrer la circulation des documents entre les différentes fonctions. Il aide l'auditeur interne à prendre une vision complète du cheminement des informations.

3.2.5.1 Avantages et inconvénients du diagramme de circulations

Selon Jacques RENARD les avantages et les inconvénients de diagramme de circulation sont³⁶:

³⁵Renard(j), op cite, 2010, p 355 -356.

³⁶Idem. p361.

❖ les avantages du diagramme de circulations

C'est un document facile à lire et à comprendre. Chaque opération a un symbole différent, par exemple : Création de document, archivage,...etc. Concernant la circulation des documents elle est indiquée par des flèches.

C'est un document qui permet à l'auditeur de poser les questions suivantes :

Combien d'exemplaires ? Qui les envoie ? et Où arrivent-ils ?

❖ Les inconvénients du diagramme de circulations

L'utilisation de ce document nécessite des méthodes et des techniques difficiles à utiliser, pour cela, l'auditeur interne doit les pratiquer souvent pour bien les maîtriser.

L'utilisation du diagramme de circulation exige des formations pratiques continues. Mais avec les nouveaux logiciels relatifs au diagramme de circulation existant dans le marché, on peut dire que ces difficultés ont diminué.

Conclusion

L'audit interne est positionné dans les normes internationales comme une véritable source d'amélioration continue pour accroître l'efficacité du système globale de l'entreprise, elle est une fonction universelle car elle s'applique non seulement à toute les organisation mais aussi à toute les fonction de l'entreprise, c'est une fonction évolutive qui a vu se succéder plusieurs définition.

A cette effet, plusieurs auteurs ont défini cette fonction comme étant un mécanisme important de contrôle au sein d'une entreprise, cette dernière pour sa réussite, a fait appel à la réalisation des différents types d'audit qui lui permettent une évaluation au plus juste et surtout de limiter au maximum les risques, alors que sa finalité est destinée à vérifier la réalité et la sincérité des comptes d'une entreprise.

L'auditeur interne utilise certains outils et techniques indispensables qui permettent une meilleure organisation et une conduite pertinente lors de la réalisation de sa mission. La fonction d'audit interne joue un rôle important au sein d'une organisation, et surtout dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise par son rattachement aux déférents services de la firme.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Introduction

La crise financière qui a frappé les économies du monde entier, appelle une attention particulière sur la gouvernance de certaines entreprises, leur gestion des risques et leur contrôle interne. A cet effet, de progrès notables ont été accomplis dans ces domaines. Les ambitions de la gouvernance ont pris de l'ampleur, les approches et les techniques de contrôle interne ont progressé.

L'objectif de ce chapitre est d'étudier la relation entre l'audit interne et les différents participants à la gouvernance d'entreprise et son apport pour une meilleure gouvernance d'entreprise.

Section 01 : audit interne, un mécanisme de la gouvernance de l'entreprise

L'audit interne et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise. Dans l'optique de rendre la confiance entre investisseurs et managers, l'IFA (l'Institut Français des Administrateurs) et l'IFACI ont défini un cadre de relations entre l'audit interne et les acteurs de la gouvernance d'entreprise (le conseil d'administration, la direction générale, l'audit légal et le management des risques), pour montrer les atouts que l'audit interne peut leur apporter dans l'exercice de leurs responsabilités. Il s'agit des conditions dans lesquelles, l'audit interne contribuerait à améliorer la gouvernance d'entreprise.

1.1. Relation de l'audit interne avec les acteurs de la gouvernance

Nous allons essayer d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne avec les différents acteurs de la gouvernance d'entreprise (conseil d'administration, la direction générale, l'audit externe et le management des risques).

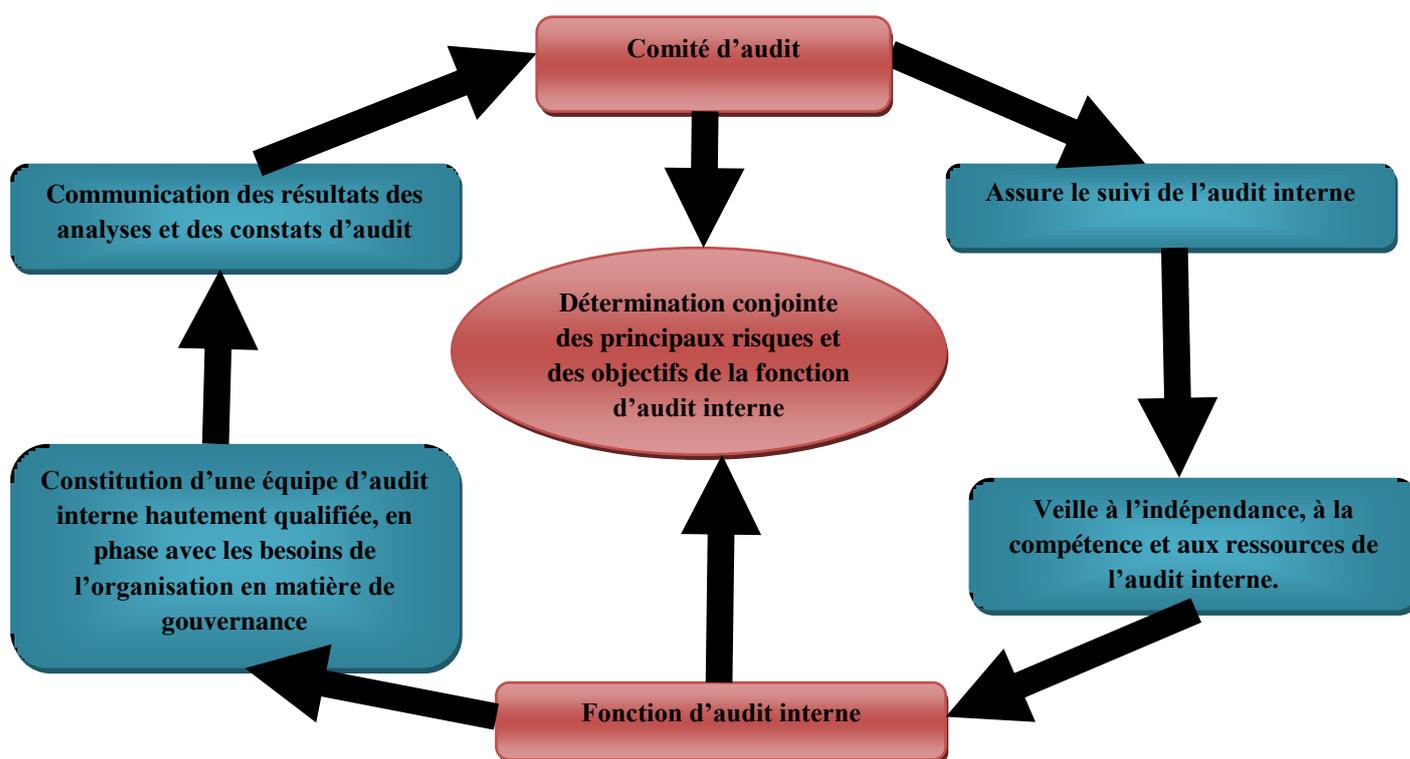
1.1.1. Audit interne et le conseil d'administration (CA)

Le CA en tant que mécanisme disciplinaire doit définir et respecter les chaînes de responsabilités et la façon de rendre des comptes dans l'ensemble de l'organisation afin de garantir l'intégrité des principaux systèmes d'information et de surveillance. La mise en place d'un système

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

d'audit interne placé sous l'autorité directe du conseil permet d'atteindre cet objectif¹. L'Audit Interne apporte sa compétence au conseil via le comité d'audit, organe spécialisé du conseil d'administration, chargé de contrôler l'information financière et les professionnels qui en vérifient la qualité : les auditeurs externes et les auditeurs internes dont le champ couvert est la connaissance et le suivi des risques. Nous présentons la relation du comité d'audit et d'audit interne dans le schéma suivant :

Figure 02 : relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne



Source : fondation de la recherche de L'IIA, 2016

Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit se matérialisent par la participation permanente ou périodique, du responsable de l'audit interne aux réunions du comité d'audit, selon des modalités retenues par l'entreprise. Le comité d'audit est l'interlocuteur privilégié de la direction de l'audit interne. Il garantit et consacre l'indépendance de l'AI.

L'audit interne apporte aux administrateurs par son intermédiaire, un regard impartial et professionnel sur les risques de l'entreprise et son niveau de sécurité. En l'absence d'un comité d'audit, la relation entre l'audit interne et le conseil d'administration a moins d'efficacité sur la gouvernance d'entreprise.

¹ Glossaire des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, IIA / IFACI, 2014.p.67.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

1.1.2. Audit interne et l'audit externe

L'audit externe ou commissariat aux comptes (CAC), est mandaté par les actionnaires pour contrôler la fiabilité des informations financières produites par les dirigeants. Il a pour principale mission de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, en s'appuyant sur les procédures qui concourent à la production des comptes, c'est-à-dire, l'information comptable et financière. En ce sens, l'audit interne joue un rôle de complémentarité à l'action du commissaire aux comptes.

La convergence entre l'audit interne et l'audit externe se situe au niveau de l'évaluation du contrôle interne et de l'échange de leurs travaux d'audits, même si l'appréhension du contrôle interne diffère entre les deux professions. En effet, là où existe une fonction d'audit interne, les responsabilités du commissaire aux comptes sont réduites et inversement, en présence de l'audit externe la maîtrise des activités se trouve renforcée². Selon l'IFACI (2009), l'audit interne fournit au CAC une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de l'activité de l'entreprise sur la base d'une analyse des risques opérationnels, de conformité et financiers et sur une évaluation du dispositif de contrôle interne y afférent sous-entendu que, les travaux du CAC sur les comptes dépendent des conclusions sur l'évaluation du contrôle interne. Afin d'éviter de possibles redondances dans l'évaluation du contrôle interne par ces deux acteurs, l'IFA et l'IFACI (2009), préconisent :

- La coordination des travaux des commissaires aux comptes et des auditeurs internes ;
- L'établissement en commun du planning d'interventions afin de minimiser les dérangements causés par les audits ;
- Des réunions de travail périodiques une ou deux fois par an, où chacun rend compte de ses investigations et de ses conclusions ;
- L'utilisation par les commissaires aux comptes des travaux de l'audit interne pour réduire d'autant leurs propres investigations tout en conservant l'entière responsabilité de l'opinion exprimée sur les comptes

²Schick (P), Vera (J), Bourrouilh-Parège (O) « audit interne et référentiels de risques », édition, Dunod, paris, 2010 p 33.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Le tableau ci-dessus illustre les complémentarités et les divergences dans les travaux de l'audit interne et de l'audit externe :

Tableau n° 02 : Divergences et complémentarités entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit externe (audit légal)	Audit interne
Statut de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> - Mécanisme externe. - L'auditeur externe est un prestataire de services juridiquement indépendant. 	<ul style="list-style-type: none"> - Mécanisme interne. - Il appartient au personnel de l'entreprise
Bénéficiaire de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> - Certifie les comptes à l'intention de l'ensemble des parties prenantes 	<ul style="list-style-type: none"> - Travaille pour les responsables de l'entreprise (managers, direction générale, le comité d'audit)
Objectifs de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> - l'objectif de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes résultats et des états financiers. 	<ul style="list-style-type: none"> - Son objectif est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise et de recommander des actions pour les améliorer
Champ d'application de l'audit	<ul style="list-style-type: none"> - Le champ de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états 	<ul style="list-style-type: none"> - L'auditeur interne identifie et évalue les risques avant qu'ils ne soient traduits dans les comptes
Nature de la mission	<ul style="list-style-type: none"> - Mission légale 	<ul style="list-style-type: none"> - Mission d'assurance - Mission de conseil
Indépendance	<ul style="list-style-type: none"> - Protégé juridiquement 	<ul style="list-style-type: none"> - garantie par un rattachement au haut niveau
Position eu égard à la Gouvernance	<ul style="list-style-type: none"> - Acteur/mécanisme de gouvernance 	<ul style="list-style-type: none"> - Acteur/mécanisme de gouvernance, - Evalueur de la GE

Source : Renard (j) 2010 p, 80-81.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

1.1.3. Audit interne et la direction générale

Dans le processus de création de valeur, les décisions sont prises par les dirigeants mais leur mise en œuvre incombe aux salariés qui peuvent adopter eux-aussi des comportements opportunistes, pouvant détruire la richesse créée. Il faut noter que du point de vue managérial, les organisations sont composées d'individus dont les intérêts divergent. Ainsi, le conflit opposant les salariés, qui représentent le capital travail, aux propriétaires des ressources qui porte essentiellement sur le partage des bénéfices générés par le couple capital/travail que chaque partie estime plus lui revenir³.

Il revient donc aux managers de mettre en place un système de contrôle efficace des salariés afin de converger les différents intérêts vers l'objectif de l'organisation. Ce contrôle doit porter sur le comportement, le degré de maîtrise de l'activité du salarié et sur ses performances.

1.2. Apport de l'audit interne à la gouvernance de l'entreprise (GE)

Il s'agit ici de mettre en exergue, l'apport de l'audit interne au processus global de la GE à chaque niveau de sa relation avec les différents participants : le Conseil d'Administration, la Direction Générale, l'Audit légal (CAC), cette relation nous permettons de distinguer respectivement à la réduction de problème d'asymétrie de l'information et l'attribution à la création de la valeur⁴.

1.2.1. Audit interne outil de réduction de problème d'asymétrie d'information

La capacité des actionnaires à savoir si les stratégies menées par les dirigeants ne sont pas contraires à leurs intérêts est relative au niveau d'information dont ils disposent. Or, il est admis que, outre l'information comptable et financière, le dirigeant a accès à l'information complète issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il était seul destinataire. Ce qui lui confère une position de force dans les décisions par rapport aux actionnaires et aux administrateurs. L'audit peut jouer un rôle essentiel dans la réduction de cette asymétrie de l'information notamment dans la détection des fraudes et de leur révélation aux parties prenantes. Ainsi, l'audit contribue à réduire le déséquilibre informationnel en mettant à la disposition des actionnaires une partie des

³Ebondo Wa Mandzila(E), OP Cite. p 52-53.

⁴PIGE (B), « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition Economica, (2009) Paris.P.196.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

informations dont dispose le dirigeant. On distingue trois niveaux d'asymétrie de l'information à savoir⁵ :

- l'asymétrie d'information entre dirigeants et le conseil d'administration ;
- l'asymétrie d'information entre actionnaires et le conseil d'administration ;
- l'asymétrie d'information entre le marché et les actionnaires lorsque l'entreprise décide d'ouvrir son capital et faire l'appel public à l'épargne.

Le rôle de l'audit dans la réduction d'asymétrie d'information pour une meilleure gouvernance d'entreprise varie selon, qu'il s'agit de l'audit externe ou de l'audit interne.

L'audit est investi d'une mission d'évaluation du système de contrôle interne, cette mission visant à mettre en évidence les points forts et faibles de ce dispositif qui incombe selon le cas aux commissaires aux comptes dans le cadre d'une mission d'audit légal et à l'auditeur interne ou externe lorsque il s'agit d'audit opérationnel.

La mission d'audit s'achève par l'émission d'un rapport, dans le cas d'audit légal le rapport est destiné aux actionnaires, il les éclaire sur la régularité et la sincérité des comptes présentés ainsi que sur la situation financière et du patrimoine de la société. Dans le cas d'audit interne le rapport est adressé à la DG et au comité d'audit lorsqu'il existe, il est plus riche en information pertinentes, en effet, l'audit interne à une compétence sur toutes les activités de l'entreprise, il signale les points forts et les points faibles⁶.

Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise⁷.

Le schéma ci-dessous illustre la contribution de l'audit dans la réduction des trois niveaux d'asymétrie de l'information.

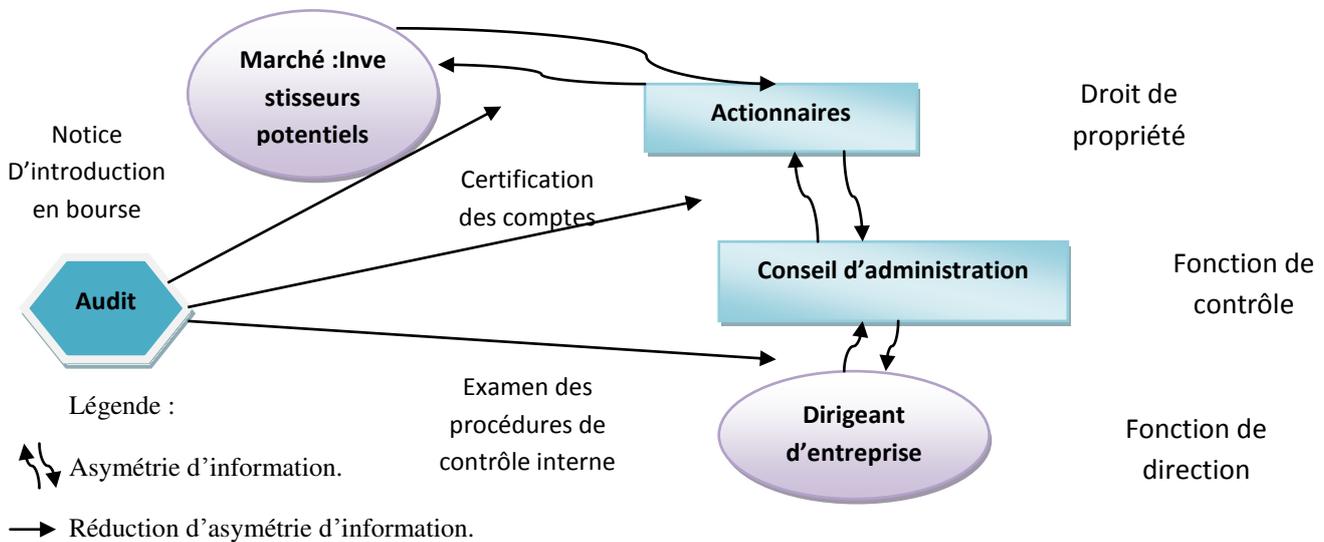
⁵ PIGE (B), op.Cite. p 198.

⁶ Ebondo Wa Mandzila (E), op cite .P.117.

⁷ Idem p. 115.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Figure n°03 : l'audit et la réduction de l'asymétrie d'information



Source : Pigé B. (2001), « Audit et contrôle interne », p.98

1.2.2. Audit interne, outil d'aide à la création de la valeur

Un contrôle interne efficace signifie une maîtrise des risques. Et l'audit interne parvient à aider l'organisation à maîtriser ses risques, et contribue à créer de la valeur.

1.2.2.1. Définition du contrôle interne

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et aux règlements en vigueur⁸ ».

Le contrôle interne, renferme le sens de vérification et de maîtrise des opérations et s'étend à toutes les activités de l'entreprise.

⁸Khelassi (R), « Les applications de l'audit interne » édition Houma, Alger, P 63.

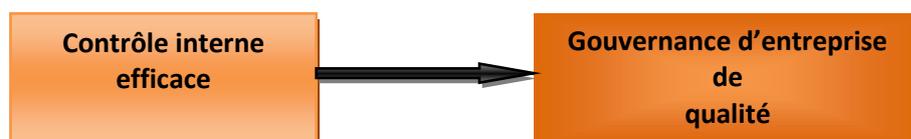
CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

1.2.2.2. Impact du contrôle interne sur la gouvernance de l'entreprise(GE)

Les points sur lesquels l'auditeur doit porter son appréciation équivalent aux objectifs généraux du contrôle interne. Ce qui revient à dire qu'évaluer les risques relatifs au GE, c'est vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation. On déduit cette relation entre les deux facteurs : un contrôle interne efficace implique une gouvernance d'entreprise de qualité⁹.

Cette relation peut être illustrée comme suit :

Figure n°04: Relation entre le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise



Source : Renard (J), 2010 p. 449.

1.2.2.3. Mission d'évaluation du contrôle interne par l'audit interne

Les normes confèrent à l'audit interne la responsabilité d'évaluer le contrôle interne. L'audit interne veille de façon continue à l'efficacité des dispositifs de contrôle interne dans l'entreprise afin de donner une assurance raisonnable au conseil d'administration et à la direction générale que les risques sont maîtrisés. Les normes précisent que¹⁰ :

- Norme **21 30** : l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ;
- Norme **2130 A2** : les auditeurs internes doivent déterminer dans quelle mesure les buts et objectifs concernant les opérations et les projets ont été définis et si ces buts et objectifs sont conformes à ceux de l'organisation ;
- Norme **2130 C1** : au cours des missions de conseil, les auditeurs internes examinent le processus de contrôle interne en accord avec les objectifs de la mission et sont attentifs à l'existence de toute faiblesse de contrôle significative.

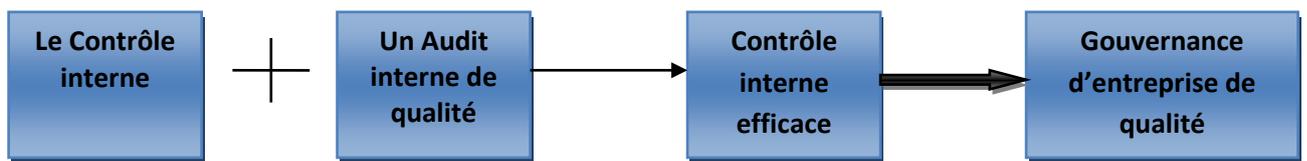
⁹ Renard(j) 2010, op cite. P 449.

¹⁰ NORMES INTERNATIONALES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE (LES NORMES), édition 2017, disponible sur le site suivant : <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf> consultée le 15/11/2017 à 17h49.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

L'audit interne pour relever le défi de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne que lui impose, la loi sur la sécurité financier doit être d'abord une fonction d'audit de qualité. On peut illustrer en fonction de tout ce qui précède la relation entre l'audit interne et la GE par le schéma suivant :

Figure n°05 : Relation entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise :



Source : Ebondo Wa Mandzila (E), 2003. P. 7.

1.2.2.4. Notion de création de la valeur

La notion de création de valeur relève de la définition même de l'audit interne donnée par l'IIA et traduite par l'IFACI. L'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficience et à l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle¹¹. En d'autres termes, lorsque l'audit interne formule des recommandations pertinentes et qualitatives réduisant l'exposition aux risques et, identifiant des améliorations possibles sur le plan opérationnel, il apporte de la valeur ajoutée à l'organisation. L'impact de ces recommandations peut être apprécié en termes de qualité opérationnelle ou en termes financier.

¹¹ (IIA, 2008 p.22).

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

SECTION 02 : QUALITE DE L'AUDIT INTERNE POUR UNE BONNE GOUVERNANCE

L'audit interne contribue à atteindre les objectifs de création de la valeur et de contrôle des dirigeants de la gouvernance d'entreprise, alors Plusieurs critères permettent de mesurer la qualité de l'audit interne. Nous retiendrons les plus pertinents pour notre étude à savoir :

- La compétence ;
- La performance ;
- L'objectivité et l'indépendance ;
- Le positionnement de la fonction de l'audit interne.

2.1 Les compétences des auditeurs internes

Selon la norme de qualification 1210 de l'IFACI« *les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, les savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités* »¹². Suivant cette norme, la compétence de l'audit interne est mesurée au niveau individuel et au niveau global de l'équipe.

Au niveau individuel, la modalité pratiques d'application (MPA) 1210-1 indique les compétences minimales requises et précise la double exigence de la capacité à communiquer et de la formation professionnelle. Renard (2010) précise qu'il n'y a pas de véritable compétence pour les auditeurs sans formation continue. C'est pourquoi, les auditeurs sont encouragés par la MPA 1230-1 à obtenir des certifications professionnelles appropriées (le CIA) ou un titre délivré par l'IFACI¹³.

Au niveau global, la fonction d'audit interne dispose en son sein de toutes les compétences pour effectuer différents types de mission à défaut de faire recours à une compétence externe. La compétence de l'auditeur interne est un facteur essentiel pour la confiance des tiers et des parties prenantes en l'assurance raisonnable qu'il donne quant à la maîtrise des activités de l'organisation.

¹² Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne disponible sur le site :

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf> P. 9. consulté le 21/11/2017 à 11h.

¹³ Renard (J), 2010, op cite .p.112.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

2.2. La performance de l'auditeur interne

La performance de l'audit interne est relative aux missions effectuées, ayant un impact significatif sur l'organisation et au champ couvert par celles-ci. Elle peut être appréciée au travers des documents de travail de l'auditeur et des rapports d'audit émis quant à leur qualité et leur quantité. A cet effet, pour produire un rapport de qualité, l'auditeur interne doit suivre les différentes phases¹⁴ :

- La prise de connaissance qui permet à l'auditeur d'avoir une vision globale de l'activité ou de la fonction à auditer, d'élaborer le plan général d'audit et le programme de travail ;
- L'appréciation du contrôle interne qui consiste à porter un jugement sur la qualité de l'organisation de l'entreprise ;
- La phase de conclusion avec l'élaboration d'un rapport ;
- La phase de suivi des recommandations.

2.3. Indépendance et objectif des auditeurs interne

L'indépendance est la capacité de l'audit interne à exercer, sans biais, ses responsabilités. Afin d'atteindre le niveau d'indépendance nécessaire à l'exercice efficace de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la direction générale et au conseil, selon la norme 1110 « L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité » .

La Modalité Pratique D'application(MPA)¹⁵ 1110-1 insiste sur le rôle du conseil ou du comité d'audit dans le rattachement du service, la nomination et la révocation du responsable¹⁶ .

1110-A1 « L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son périmètre, de la réalisation des missions et de la communication des résultats. Dans l'éventualité de telles ingérences, le responsable de l'audit interne doit les exposer et discuter de leurs conséquences avec le Conseil ». En termes d'organisation, l'indépendance est effectivement atteinte lorsque le responsable de l'audit interne est fonctionnellement rattaché au conseil¹⁷ .

L'audit interne ne doit subir aucune ingérence dans les processus ou activité qu'il contrôle. Par ailleurs l'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de sa mission.

¹⁴ BERTIN (E) « Audit interne : enjeux et pratique à l'international », Editions Eyrolles, 2007, Paris, p 180.

¹⁵ Modalité pratique d'application(MPA) : énoncent les meilleures pratiques pour mettre en application la définition de l'audit interne, le code de déontologie et les normes professionnelles.

¹⁶ Renard (J), 2010 , OP cite, p .111.

¹⁷ Disponible sur le site suivant : <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf> consulté le 07/11/2017 à 15h.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

2.4. Le positionnement hiérarchique de la fonction d'audit interne

Le positionnement de la fonction d'audit interne détermine son pouvoir ou son influence dans l'entreprise. Il favorise une libre exécution de ses responsabilités et par conséquent sa contribution à la gouvernance d'entreprise. Il s'agit ici d'étudier les rattachements hiérarchiques possibles de la fonction d'audit interne et de leur impact sur la contribution de l'audit interne à la gouvernance.

Le positionnement de la fonction d'audit interne peut se situer à deux niveaux :

- Le rattachement à la direction générale ;
- Le rattachement au conseil d'administration ou au comité d'audit.

2.4.1. Rattachement de la fonction de l'audit interne avec la direction générale

L'audit interne, comme indiqué dans sa définition officielle, est une activité créatrice de valeur ajoutée et ses principales missions sont d'apporter aux directions générales un éclairage sur les risques et les systèmes de contrôle interne mais également d'être au service de l'ensemble de l'organisation. Ce rattachement répond à l'objectif de la création de valeur de la gouvernance de l'entreprise mais accentue l'asymétrie de l'information entre dirigeants et actionnaires, afin d'apporter une réelle contribution à la gouvernance d'entreprise¹⁸.

Le rattachement hiérarchique à la direction générale se caractérise par l'Enquête IFACI 2009 :

- Une évolution positive des relations, 44% des auditeurs internes interrogés déclarent avoir plus de dix réunions formelles par an avec les DG ;
- Une préoccupation des thèmes abordés durant ces réunions formelles axées sur les missions et responsabilités du service d'audit interne et le suivi des plans d'actions.

L'IFACI et L'IFA recommandent que l'audit interne soit rattaché à la direction générale afin d'assurer l'efficacité opérationnelle et l'implication du management¹⁹.

¹⁸Schick(P), Vera(J), Bourrouilh-Parège(O) « Audit interne et référentiels de risques », édition Dunod, paris, 2010, p 25.

¹⁹ Idem, p 46.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

2.4.2. Rattachement de la fonction de l'audit interne au conseil d'administration ou comité d'audit

L'audit interne peut être hiérarchiquement rattaché au conseil d'administration ou au comité d'audit constitué en son sein.

Dans le cadre de la gouvernance d'entreprise, ce rattachement au conseil permet de réduire l'asymétrie de l'information pouvant exister entre les dirigeants, les actionnaires et les administrateurs. Ce positionnement privilégie le rôle de surveillance du conseil²⁰ en préservant l'audit interne de l'influence de la direction générale. En effet ce rattachement permet au conseil d'administration d'avoir accès par l'audit interne aux informations relatives aux risques de l'entreprise, les stratégies menées par le dirigeant et les anomalies de fonctionnement.

Cependant, ce rattachement hiérarchique au comité d'audit reste exceptionnel (3% en 2009-Enquête IFACI).

Xavier de Phily ne dit pas autre chose lorsqu'il écrit « *auditeur interne travaille pour la direction générale tout en répondant aux questions du comité d'audit, en informant cette dernière au préalable bien sûr, il lui faudra démontrer une extrême rigueur dans son travail pour être apprécié des deux parties...* »²¹, Il y a là, ce n'est pas douteux, un équilibre délicat à trouver pour les auditeurs internes qui devront à la fois :

- Continuer à être les interlocuteurs de la direction, signalant forces et faiblesses, attirant l'attention sur les défaillances réelles ou potentielles, et ce sans avoir ni à se cacher ni minimiser leurs constats ;
- Et dans le même temps, être à la disposition du comité pour fournir tous renseignements et informations sans rétention ni déformation, et ce dans un climat de transparence envers la direction générale.

Mais cette double fonction ne devrait pas remettre en cause le rattachement à la DG même si, dans certains cas, la fonction a été rattachée au comité d'audit (4,3% en 2005). Il semble essentiel que les auditeurs internes soient toujours en mesure d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la DG et tous les échelons hiérarchiques. Couper les auditeurs internes de cette source d'échanges et d'informations, ce serait du même coup les rejeter hors du champ opérationnel et limiter leur champ d'action aux activités financières et comptables. C'est dire que toute mesure de rattachement à un comité d'audit devra être suivie avec vigilance par les principaux acteurs faute de confiner les auditeurs internes dans leurs frontières d'origine.

²⁰Schick(P), Vera(J), Bourrouilh-Parège(O) op cite, P. 45- P.47

²¹Renard (J), op cite, p 451.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

La prise de position de l'IFACI sur le sujet indique clairement que l'audit interne et le comité d'audit sont complémentaires ; et de fait, il y a rattachement au comité d'audit dans 38 % des cas mais ce lien est purement fonctionnel²².

SECTION 03 : AUDIT INTERNE, OUTIL DE MAITRISE DES RISQUES : INFLUENCE D'EFFICACITE SUR LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Le processus de management des risque évalué par l'audit interne exerce une influence positive sur la GE ce qui permet une meilleure efficacité de celle-ci, qui mène à l'attente des objectifs.

3.1. Définition du management des risques (MR)

Le cadre référentiel COSO-II (2005) définit le management des risques comme étant « Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation»²³.

La gestion du risque, est l'affaire de tout le management. Tous les acteurs de l'entreprise y sont impliqués selon que chaque manager est propriétaire de ses propres risques.

3.1.1. Audit interne et le management des risques

Depuis quelques années, la gestion des risques est devenue une fonction incontournable au sein de l'entreprise. Les organisations devraient d'abord, déterminer et identifier tous les risques auxquels elles sont exposées, ensuite, expliquer comment elles les maintiennent à un niveau acceptable.

Les risques n'ont pas été un sujet clé pour les auditeurs. Les normes internationales de la pratique professionnelle de l'audit interne même, depuis sa création, n'obligeaient les auditeurs de

²²Renard (J), op cite, p 452.

²³Schick(P), Vera(J), Bourrouilh-Parège(O),2010. Op cite. P 13.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

centrer sur la gestion des risques. Ce n'est qu'en 2002 qu'est apparue une norme obligeant l'audit interne d'évaluer les risques au moins une fois par an.

Selon la norme (2120), « *L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration* »²⁴ cela signifie qu'il doit évaluer les risques afférents à la gouvernance d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de :

- L'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation ;
- La fiabilité et l'intégrité des informations financière et opérationnelles ;
- L'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
- La protection du patrimoine ;
- Le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

Ces normes donc impliquent une responsabilité accrue des auditeurs dans l'évaluation du processus de management des risques, ainsi que dans l'efficacité d'un tel processus. Ces nouvelles normes reflètent que le processus de management des risques doit être évalué comme tout autre processus de l'organisation.

3.1.2. Impact du management des risques sur la GE

L'approfondissement des travaux du COSO I en 2004 appelé(COSOII) a montré que parmi les composants d'un système de contrôle interne, c'est le processus d'évaluation des risques, pris dans sa globalité, qui peut le plus efficacement permettre l'implantation d'un bon contrôle interne lequel ne saurait exister sans une gestion globale des risques, Ce processus a été substitué par la notion nouvelle d'entreprise risk management (ERM). On ne parle plus du management des risques mais de la gestion globale du risque. Il permet la prise en compte de tous les risques de l'entreprise et la mise en place d'un système de contrôle interne approprié. L'audit interne évalue l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise²⁵, ce qui implique à une gouvernance d'entreprise efficace. Le management des risques a donc indirectement une influence d'efficacité sur la GE.

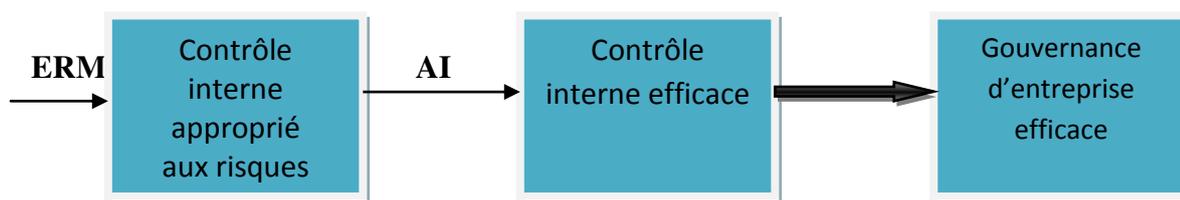
Nous pouvons illustrer cette relation comme suit :

²⁴ Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne disponible sur le site : <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf> consulté le 11/11/2017 à 17h.

²⁵ Renard (J), op cite, 2010, p 138.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Figure n°06 : Impact du management des risques sur la GE



Source : Renard (j), (2010)

3.2. Audit interne, mission d'évaluation du processus de GE

Les relations que l'audit interne entretient avec les acteurs de la gouvernance, relations par lesquelles elle contribue à son amélioration, l'audit interne évalue aussi le processus même du gouvernement d'entreprise.

Selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (norme de fonctionnement 2110 de l'IFACI) il incombe à l'auditeur d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants²⁶ :

- Promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte
- Bien communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- Fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.

Dans l'évaluation de ce processus, l'auditeur interne, évalue d'abord les risques afférents au gouvernement d'entreprise. Ensuite, sur la base des résultats de cette évaluation, il apprécie la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne portant sur le gouvernement d'entreprise et formule ses recommandations :

- **Norme (2110.A2)** : l'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles, l'efficacité et

²⁶ Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne disponible sur le site : <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf> consulté le 26-11-2017 à 13h20.

CHAPITRE III : L'AUDIT INTERNE ET LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

l'efficacité des opérations, la protection du patrimoine et le respect des lois, règlements et contrats.

- **Norme (2120.A1) :** sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation.

Conclusion

L'objectif de ce troisième chapitre est de présenter la relation qui lie l'audit interne avec la gouvernance d'entreprise. L'analyse de cette relation montre que l'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise.

L'audit interne n'a pas été considéré par la théorie de l'agence comme un mécanisme de surveillance au sein de la relation d'agence. Mais depuis quelques années, la théorie de l'agence a donné lieu à de nombreux développements sur la gouvernance des entreprises (Charreaux, 1997 ; 2000) qui tendent à intégrer aussi l'audit interne comme un mécanisme de gouvernance de l'entreprise (Ebondo Wa Mandzila, 2006). En effet, parmi les conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre les actionnaires et les dirigeants, l'approche actuelle de la gouvernance de l'entreprise semble privilégier la résolution du conflit né du déséquilibre informationnel (asymétrie d'information) existant entre l'agent et le principal.

L'audit interne, rattaché au comité d'audit à un rôle fondamental à jouer au sein de la gouvernance de l'entreprise, dans la réduction de cette asymétrie d'information. Il apparaît comme une fonction ressource.

Toutefois, la nature et la valeur de l'audit interne comme fonction ressource sont contingentes de sa qualité. Il semble intéressant d'apprécier le rôle que peut jouer la fonction d'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise au niveau de la réduction des asymétries des informations et au niveau du management des risques. En effet, l'audit interne a pour, entre autres missions, d'évaluer le système de contrôle interne. À ce titre, il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration en informations sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

Introduction

Pour répondre à notre problématique, il revient à réaliser une étude empirique sous forme d’une enquête auprès d’une entreprise algérienne.

Notre choix a porté sur l’ENIEM pour diverses raisons :

- Etude entreprise complexe ;
- Séparation entre la fonction de propriété et la gestion ;
- Proximité par rapport à l’université.

Nous commençons par la présentation générale de l’entreprise ENIEM. Cette présentation consistera à donner un historique de l’organisme depuis sa création à nos jours. Ensuite, nous présenterons ses missions, la deuxième section est consacrée à l’organisation générale de l’ENIEM et son organigramme.

La troisième section traitera les mécanismes de la gouvernance à l’ENIEM. Enfin, les informations recueillies à travers le questionnaire que nous avons établi au sien de cette entreprise nous servirons à mieux comprendre le rôle de l’audit interne dans l’amélioration de la gouvernance des entreprises publiques économiques algériennes.

Section I : Présentation générale de l’ENIEM

L’Entreprise Nationale des Industries de l’Electroménager (ENIEM) est une Entreprise Publique Economique de droit Algérien constituée suite à la restructuration par décret présidentiel n°83-19 du 02 janvier 1983 de la Société Nationale de la Fabrication et de montage du matériel électrique et Electronique (SONELEC). Le siège social de l’ENIEM se situe au chef-lieu de la Wilaya de Tizi-Ouzou, ses unités de production issues de l’ex. CAM (Complexe d’Appareils Ménagers) sont implantées à la zone industrielle Aïssat Idir de Oued- Aïssi.

1.1.Historique de l’ENIEM

Le complexe d’appareils ménagers (CAM) résulte d’un contrat signé le 21 Août 1971 avec un groupe d’entreprises allemandes pour une valeur de 400 millions de dinars. Les travaux de génie civil ont été entamés en 1972 tandis que la réception des bâtiments et des équipements nécessaires a eu lieu en juin 1977. La production sur le site a été lancée le 16 juin 1977. ENIEM est indépendante de l’Etat suite à la signature des statuts de l’autonomie holdings (SGP) mécaniques et électroniques(HOEMELEC).

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

Lors de sa création, l'ENIEM disposait d'un Complexe d'Appareil Ménager (CAM) situé à Tizi-Ouzou dont les activités ont débuté en juin 1977 et d'une filiale lampe situé à Mohamadia dans la wilaya de Mascara entrée en production en février 1979.

L'ENIEM a juridiquement été transformée en société par actions le 08 octobre 1989 avec un capital de 40 M DA. Ce capital a par la suite été porté à 70 M DA dans le cadre des mesures d'assainissement arrêtées par la direction centrale du trésor public. En juillet 1993, le capital de l'entreprise passe à 2 957.5 M DA. Son capital social actuel est de 10 279,8 Millions de dinars détenu en totalité (100%) par la SPA ELEC EL DJAZAIR Ex SGP « Industrie électon- domestique » (INDELEC).

En Juin 1998, l'ENIEM fut la première entreprise algérienne à obtenir la certification ISO 9001:1994 auprès de l'Association Française pour l'Assurance de la Qualité (AFAQ).

Les premières préoccupations environnementales de l'ENIEM remontent aux années 90. De ce fait, elle est considérée comme la première entreprise africaine et arabe à mettre en place des installations de CFC¹ en 1997 dans la convention de Montréal. Toutefois, faute de moyens financiers, humains et matériels, l'ENIEM n'a pas pu être certifiée par la première version ISO 14001/1996.

1.2. Domaines d'activité de l'ENIEM

L'ENIEM est une entreprise industrielle spécialisée dans la fabrication, le montage, les développements et la commercialisation des appareils ménagers. Elle possède des capacités de production et une expérience de plus de 30 ans dans la fabrication et le développement dans les différentes branches de l'électroménager, notamment les appareils ménagers domestiques, les appareils de collectivités et les produits sanitaires.

¹Chlorofluorocarbone : substance chimique qui dégage des gaz à effet de serre impactant la couche d'ozone et le réchauffement climatique.

SECTION 02: L'ORGANISATION GENERALE DEL'ENIEM

Dans cette section nous allons définir l'organisation de l'entreprise ENIEM et présenter son organigramme.

2.1. L'organisation de l'entreprise

L'entreprise s'est réorganisée à partir de janvier 1998 en centres d'activités stratégiques qui s'articulent autour de la restructuration du Complexe d'Appareils Ménagers créant plusieurs unités de production: unité Froid, Cuisson, Climatisation, unité Prestations Techniques (UPT) et unité Commerciale(UC).

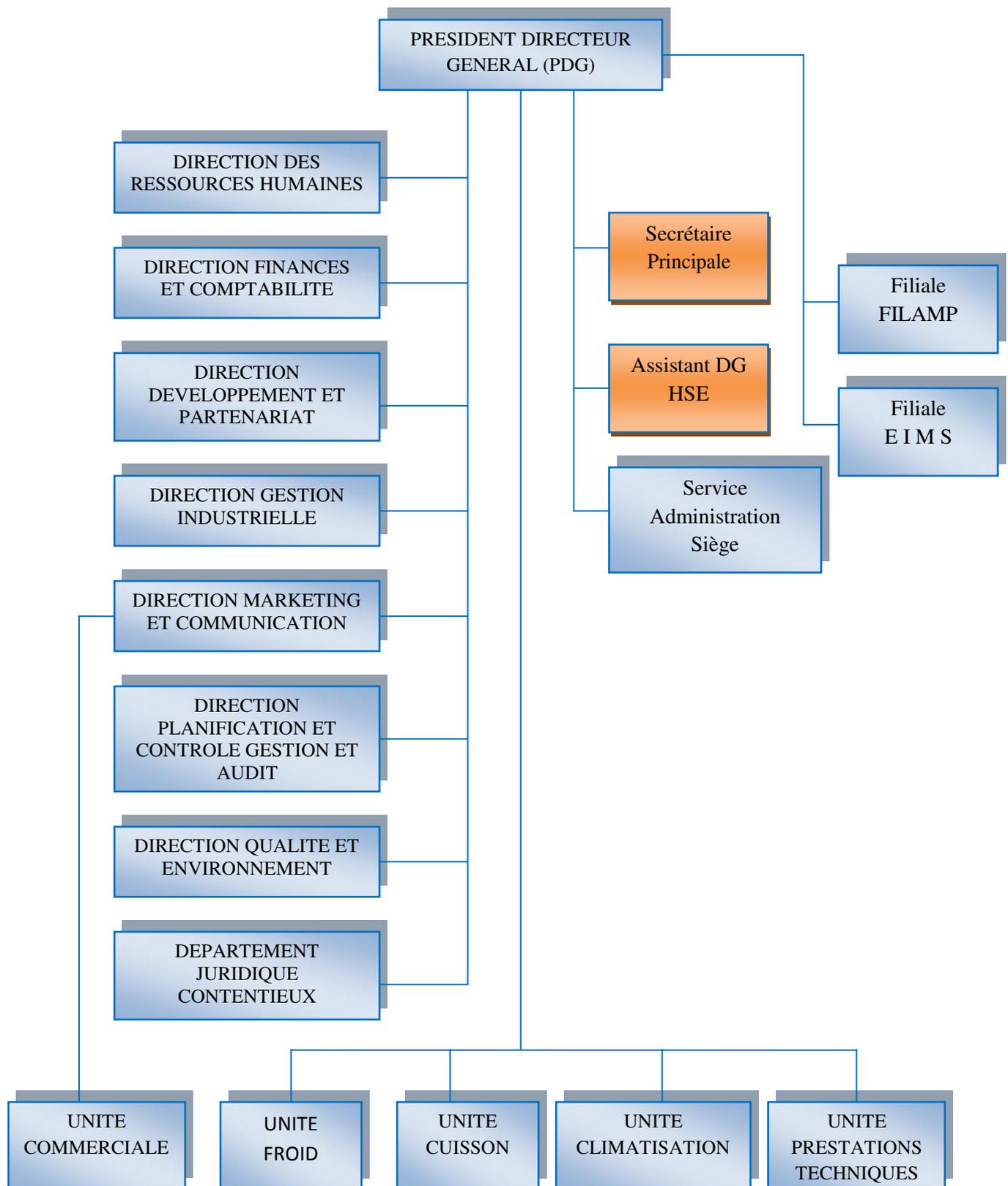
L'ENIEM dispose de filiales installées dans d'autres wilayas. Il s'agit de la filiale EIMS de production de sanitaires qui est installée à Miliana dans la wilaya d'AïnDefla, et de la filiale lampe implantée à Mohamadia dans la wilaya de Mascara.

2.2. L'organigramme de l'entreprise

L'organigramme de l'ENIEM est représenté par la figure suivante :

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

Figure n°7 : L'organigramme général de l'ENIEM



Source : Manuel environnemental de l'ENIEM de janvier 2018.

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

Actuellement l'entreprise ENIEM est constituée de plusieurs unités (L'unité froid, cuisson, climatisation et L'unité prestations techniques) qui sont rattachées au président de la direction général, ce dernier de ça part gère deux filiales FILAMP et E I M S.

Le PDG de l'ENIEM dispose d'une secrétaire principal, d'un assistant DG HSE et d'un service d'administration de siège, notamment, elle se subdivise en direction des ressources humaines, de la direction de finance et comptabilité, direction développement et partenariat, direction gestion industrielle, et de la direction marketing et communication qui gère l'unité commerciale.

La direction de planification et contrôle de gestion, audit est rattachée au PDG. Le directeur du contrôle de gestion analyse et exploite les données économiques et financières d'une entreprise, pour procéder à l'optimisation des résultats et à l'explication des écarts pouvant exister entre le budget prévu et celui réalisé. Il participe à la prise de décisions par la création d'outils tels que des tableaux de bord, et à l'édification de l'information financière qui est mise à la disposition de la direction générale, l'auditeur interne d'une autre part, procède à l'analyse du fonctionnement des diverses activités et des services de sa société il vise à améliorer le fonctionnement et l'efficacité, en assurant une action d'assistance et de conseil à la gestion auprès de la direction.

L'ENIEM dispose aussi de la direction qualité et environnement et du département juridique contentieux.

SECTION03 : GOUVERNANCE DE L'ENIEM

Ce point est dédié à l'examen des mécanismes de gouvernance de l'*ENIEM* qui encadrent son processus décisionnel, en nous focalisant sur son système de gouvernance.

3.1. Organes et mécanismes de gouvernance de l'ENIEM

L'organisation de l'*ENIEM* repose sur le cumul des fonctions de directeur général et de présidence du conseil d'administration (structure duale), et le système de gouvernance

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d’audit interne dans la gouvernance du l’ENIEM

organisationnelle s’appuyant sur un Conseil d’Administration et une Assemblée Générale assimilée à un conseil de surveillance².

3.1.1. Le Conseil d’Administration de l’ENIEM

Le CA de l’ENIEM est composé du président du conseil qui est également le directeur général, de trois administrateurs externes désignés par le Président du Groupe d’affiliation, de deux administrateurs internes (Président et Vice-Président du Comité de Participations, qui sont également les représentants des travailleurs), du secrétaire du CA, et occasionnellement d’un commissaire aux comptes.

Théoriquement, cette composition du CA, notamment avec la présence d’administrateurs externes, le contrôle exercé sur le dirigeant devrait être fort est effectif. Néanmoins, en référence aux entretiens que nous avons eu avec certains cadres de l’entreprise dont l’actuel et l’ancien président du CP, la confusion fonctionnelle entre le président du CA et le Directeur général réduit considérablement son pouvoir. En outre, cette faiblesse du CA est accentuée par la présence d’administrateurs manquant de formation et mal informés sur les rouages de l’entreprise. Selon leurs témoignages, la seule force d’opposition réside dans la présence des représentants des travailleurs (membres du CA)³.

3.1.2. L’Assemblée Générale

Elle se réunit une fois par an en session ordinaire sur demande du CA, ou en session extraordinaire qui réunit tous les travailleurs de l’entreprise lorsqu’elle est convoquée par le Comité de Participation²³¹ et uniquement les adhérents au syndicat de l’entreprise lorsqu’elle est convoquée par ce dernier.

Elle se prononce sur la stratégie, les choix d’investissement et les comptes annuels. En référence aux déclarations de certains cadres de l’entreprise, l’assemblée générale constitue un pouvoir décisionnel plus fort que celui du conseil d’administration, même vis-à-vis de la direction du groupe d’affiliation⁴.

²Mr Guerchouh(M) « Système de gouvernance et efficacité organisationnelle des entreprises algériennes :une étude comparative des formes d’organisation à travers l’approche intégrale de la gouvernance » p139 ,2017

³Idem,P320.

⁴Nous nous sommes appuyés également pour confirmer cette information sur la thèse de Mr Guerchouh(M), (2017) P.320.

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

3.2. Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'ENIEM

Après avoir fait la présentation des différents mécanismes de gouvernance de l'ENIEM, nous allons présenter aussi les informations recueillis de l'ENIEM à travers les réponses au questionnaire que nous avons établi. (Voir annexe 01).

3.2.1. Les résultats du questionnaire⁵

N°	QUESTION	OUI	NON	RÉPONSES
1	Selon vous la fonction d'audit interne est-elle rattachée à la direction générale ou au comité d'audit ?			Au niveau de l'ENIEM la fonction d'audit interne est rattachée à la direction générale.
2	Les rapports d'audit interne sont-ils communiqués au conseil d'administration ou au comité d'audit ?			Les rapports d'audit interne sont communiqués au président de la direction générale ou la structure auditée
3	S'il existe un comité d'audit au sein du conseil d'administration quelle sont ses attributions ?			Au sein de notre entreprise on n'a pas un comité d'audit
4	L'audit interne au niveau de votre entreprise est-il indépendant ?		✓	Absence d'argument
5	Est-ce-que le contrôle des procédures exercé par l'audit interne, juge l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ?	✓		le contrôle des procédures exercé par l'audit interne, juge l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne par-ce-que ça l'aide à atteindre les objectifs de l'entreprise.
6	L'audit interne sert-il à corriger le système de contrôle interne ?	✓		l'audit interne corrige le système de contrôle interne par l'élaboration des recommandations.
7	Est-ce-que l'activité de l'audit interne dans la gestion des risques est l'évaluation primaire des risques ?	✓		il montre une signification de l'évaluation des risques qui sont considères comme l'une des tâches les plus importantes de l'audit interne, il est donc nécessaire pour l'audit interne d'hierarchiser les risques des plus important aux plus mineurs afin de diminuer les risques majeurs.
8	Comment l'audit interne se			Pas de réponse.

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

	concentre sur la gestion des risques pour une bonne gouvernance ?			
9	Est-ce-que l'audit interne permet une présentation des informations fiable pour le conseil d'administration pour la prise des décisions stratégiques ?			L'audit interne permet une présentation des informations fiables et pertinentes pour le conseil d'administration, ceci explique bien l'importance de ces informations surtout si nous savons que l'entreprise vit dans un environnement incertain, ou les risques portent une grande partie.
10	Comment l'audit interne aide à vérifier l'exactitude des états financiers et des informations financières administrés à l'auditeur externe pour la certification et la réduction de l'asymétrie d'information ?			l'audit interne aide à vérifier l'exactitude des états financiers et des informations financières administrés à l'auditeur externe pour la certification et la réduction de l'asymétrie d'information en évaluant l'efficacité du contrôle interne comptable mise en place pour fiabiliser les enregistrements comptables, aussi l'audit externe utilise le rapport final d'audit interne dans l'exercice de ses fonctions, principalement la certification des comptes annuels et des états financiers.
11	Est-ce-que le rapport remis par l'auditeur interne au conseil d'administration permet de réduire l'asymétrie d'information ?	✓		le rapport remis par l'auditeur interne au conseil d'administration permet de réduire l'asymétrie d'information ce qui confirme le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et lui donne une plus grande indépendance.
12	Comment l'audit interne contribue à la réduction de l'asymétrie d'information entre les managers et les actionnaires pour améliorer la gouvernance ?			(Absence de réponse)

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

13	le rôle présenté par l'auditeur interne aux participants de la gouvernance d'entreprise aide à améliorer la gouvernance. Comment?	✓		en émettant des conclusions et des recommandations sur les travaux d'audit effectué conformément au programme d'audit
14	Faite vous appel à des auditeurs externes ? Si oui, quels types de mission réalisent-ils ?	✓		à l'audit opérationnel lorsque les auditeurs internes n'ont pas les compétences nécessaires pour réaliser leurs tâches, on fait appel à l'audit externe.
15	Comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?			l'audit interne contribue à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise en l'éclairant sur les forces et les faiblesses du contrôle interne mise en place pour atteindre les objectifs stratégiques de l'entreprise.
16	Avez-vous un référentiel concernant la gouvernance	✓		Absence d'argument
17	Est-ce-que l'absence d'une bonne gouvernance influe-t-elle sur le fonctionnement de l'entreprise ?	✓		par ce que cela l'amène aux dysfonctionnements des processus et des activités de l'organisation
18	Votre entreprise dégage-t-elle un budget afin de vous assurer des formations sur l'audit et la gouvernance de l'entreprise ?	✓		notre entreprise dégage un budget mis en place annuellement pour des formations.
19	quels sont les mécanismes de gouvernance de votre entreprise ?			Les mécanismes dont l'ENIEM dispose sont le conseil d'administration et l'assemblée générale. – Le conseil d'administration est composé du président du conseil qui est également le directeur général, de trois administrateurs externes désignés par le

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d’audit interne dans la gouvernance du l’ENIEM

				<p>Président du Groupe d’affiliation, de deux administrateurs internes (Président et Vice-Président du Comité de Participations, qui sont également les représentants des travailleurs), du secrétaire du CA, et occasionnellement d’un commissaire aux comptes.</p> <p>– L’assemblée générale elle se réunit une fois par an en session ordinaire sur demande du CA, ou en session extraordinaire qui réunit tous les travailleurs de l’entreprise lorsqu’elle est convoquée par le Comité de Participation et uniquement les adhérents au syndicat de l’entreprise lorsqu’elle est convoquée par ce dernier</p>
--	--	--	--	---

3.2.2. Interprétation des réponses du questionnaire

Après avoir établi le questionnaire de recueil d’information au niveau de l’ENIEM nous avons pu constater que celle-ci dispose d’une fonction d’audit interne qui est rattaché à la direction générale et les rapports d’audit interne sont communiqués au président de la direction générale ou la structure auditée. Le contrôle des procédures exercé par l’audit interne, juge l’efficacité et l’efficience du système de contrôle interne pour l’aider à atteindre les objectifs de l’entreprise à travers les recommandations élaborées.

Concernant la gestion des risques on nous a souligné, qu’au sein de l’ENIEM l’une des tâches les plus importantes de l’audit interne est l’évaluation des risques afin de les hiérarchiser des plus importants aux plus mineurs et diminuer les risques majeurs, cela revient au fait qu’aujourd’hui la gestion des risques est devenu un centre de préoccupation de l’audit interne afin d’arriver à une bonne gouvernance.

L’environnement incertain et turbulent dont vit cette entreprise la pousse à recourir à

CHAPITRE IV : diagnostic en terme d'audit interne dans la gouvernance du l'ENIEM

l'audit interne qui permet une présentation des informations fiables et pertinentes pour le conseil d'administration. l'audit interne aide aussi à vérifier l'exactitude des états financiers et des informations financières administrés à l'auditeur externe pour la certification et la réduction de l'asymétrie d'information en évaluant l'efficacité du contrôle interne comptable mise en place pour fiabiliser les enregistrements comptables, aussi afin que l'audit externe s'appui sur le rapport final d'audit interne dans l'exercice de ses fonctions.

Cette petite recherche nous a également permis de constater que le rôle présenté par l'auditeur interne aux participants de la gouvernance d'entreprise aide à améliorer la gouvernance par l'émission des conclusions et des recommandations sur les travaux d'audit effectué conformément au programme d'audit, il contribue à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise en l'éclairant sur les forces et les faiblesses du contrôle interne mise en place pour atteindre les objectifs stratégiques que l'entreprise s'est fixé.

Les mécanismes dont l'ENIEM dispose sont le conseil d'administration et l'assemblée général.

- Le conseil d'administration est composé du président du conseil qui est également le directeur général, de trois administrateurs externes (03) désignés par le Président du Groupe d'affiliation, de deux (02) administrateurs internes (Président et Vice-Président du Comité de Participations, qui sont également les représentants des travailleurs), du secrétaire du CA, et occasionnellement d'un commissaire aux comptes.
- L'assemblée générale elle se réunit une fois par an en session ordinaire sur demande du CA, ou en session extraordinaire qui réunit tous les travailleurs de l'entreprise lorsqu'elle est convoquée par le Comité de Participation et uniquement les adhérents au syndicat de l'entreprise lorsqu'elle est convoquée par ce dernier

De notre enquête au sein de l'ENIEM, nous avons conclu que l'absence d'une fonction d'audit interne peut engendrer une mauvaise gouvernance ce qui amène l'entreprise à des dysfonctionnements des processus et des activités qui sous-tendent l'organisation.

Par ailleurs, nous surprenons d'éventuels dysfonctionnements liés à la confusion entre la fonction de Directeur Général et celle du président du conseil d'administration. En effet, cela poursuit également l'ineffectivité du contrôle exercé par le conseil d'administration sur les dirigeants.

Conclusion

La qualité de l'audit interne a un impact direct sur l'efficacité du contrôle des dirigeants et la gouvernance d'entreprise. En effet, l'audit interne, constitue un instrument efficace pour protéger les intérêts des parties prenantes de l'entreprise à travers l'assurance de l'intégrité des informations financières.

À travers les informations recueillies au sein de l'ENIEM nous avons pu constater que celle-ci dispose d'une fonction d'audit interne qui est rattaché à la Direction Générale et les rapports d'audit sont communiqués au président de la direction générale ou la structure auditée.

L'audit interne au sein de l'ENIEM il contribue à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise en l'éclairant sur les forces et les faiblesses du contrôle interne mise en place pour atteindre les objectifs stratégiques que l'entreprise s'est fixé.

L'objet de cette recherche est d'examiner la façon avec laquelle l'audit interne peut améliorer la gouvernance des entreprises publiques économique en Algérie c'est-à-dire, comment peut-il assurer une bonne gouvernance.

L'objectif principal de la gouvernance d'entreprise est de favoriser la création de la richesse et s'assurer sa répartition équitable entre les actionnaires et les différentes parties prenantes.

La fonction d'audit interne fait partie d'un large système de gouvernance où le comité d'audit peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle et la surveillance qu'il est censé exercer. Par ailleurs, nous avons cherché à étudier la nature de la relation qui peut exister entre comité d'audit, celles de la fonction d'audit interne, le management, le conseil d'administration et les actionnaires.

Aujourd'hui, la gouvernance d'entreprise constitue pour les entreprises publique économique algériennes une condition essentielle de leur croissance et de leur pérennité. de plus les enjeux de la gouvernance ne vont bien au-delà de l'échelle micro-économique de l'entreprise-elle-même et son environnement.

Une bonne gouvernance d'entreprise repose obligatoirement sur l'audit interne, un outil puissant qui permet aux dirigeants des entreprises de s'assurer que les procédures du contrôle interne sont convenablement respectées et en formulant des recommandations pour renforcer l'efficacité du dispositif dans le but de contribuer à la sauvegarde du patrimoine et à la création de la valeur ajoutée. L'audit interne permet la réduction des asymétries d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, mais il est aussi un mécanisme d'identification et d'évaluation des risques encourus par l'entreprise.

Notre étude, nous a permis de vérifier si la fonction d'audit interne au sein de l'ENIEM contribue à la gouvernance d'entreprise. Ensuite nous avons présenté les différents mécanismes de gouvernance de l'ENIEM.

Nous avons aussi essayé d'aborder la question d'audit interne, où nous avons montré que l'audit interne fait face à des risques, qui peuvent influencés sur le bon fonctionnement de l'entreprise. L'audit interne devrait se centrer sur la gestion des risques, c'est-à-dire prendre en considération que l'assurance de l'efficacité de processus de gestion des risques est considéré comme l'un des principaux objectifs de sa mission. La complémentarité avec la fonction de gestion des risques peut l'aider à renforcer son rôle pour une meilleure évaluation

des risques de l'entreprise, ce qui nous a amené à constater que la première hypothèse est à confirmer.

L'audit interne peut jouer un rôle essentiel dans la réduction de cette asymétrie de l'information notamment dans la détection des anomalies et de leur révélation aux parties prenantes, Ainsi il contribue à réduire le déséquilibre informationnel en mettant à la disposition des actionnaires une partie des informations dont dispose le dirigeant. L'audit interne, émanation de la direction générale n'est pas considérée comme un mécanisme de réduction des asymétries de l'information selon la théorie de l'agence. Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise. Ce qui nous a amené à constater que la deuxième hypothèse est infirmée. A travers le troisième chapitre, on a constaté que l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'évaluation de système de contrôle interne. Il vise non seulement à évaluer l'efficacité de contrôle interne, mais aussi la vérification de son existence. L'évaluation de l'efficacité de système de contrôle interne peut assurer l'efficacité et l'efficience de l'entreprise, donc la dernière hypothèse est confirmée.

Enfin, l'audit interne est considéré comme l'un des principaux éléments de l'application de la gouvernance des entreprises.

Ouvrages

- 1- BANCEL Franck « la gouvernance des entreprises » édition ECONOMICA,(1997).
- 2- BERTIN Elisabeth « Audit interne, enjeux et pratique à l'international » édition,Eyerolles, Paris.(2007).
- 3- CABY Jérôme, Hirigoyen Gérard «Création de Valeur et Gouvernance de l'Entreprise », 3^e édition, ECONOMICA, (2005).
- 4- CHARREAUX Gérard « vers une théorie du gouvernement des entreprise », Le gouvernement des Entreprise, Charreaux G. édition, coll recherche en gestion, Economica. (1997).
- 5- DIDIER de Ménonville « les Comités d'Audit », Edition. ECONOMICA.(2009).
- 6- EBONDOWA MANDZILA Eustache « La gouvernance de l'entreprise : une approche Par l'audit et le contrôle interne », Edition Harmattan, Paris.(2006).
- 7- GRENIER Claude, BONNEBOUCHE Jean, « auditer et contrôler les activités de l'entreprise » éditions Foucher. Paris. (2003).
- 8- JONQUIERES Michel « Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités », édition Afnor, paris.(2006).
- 9- Khelassi Rida, « Les applications de l'audit interne » édition Houma, Alger (1999) ;
- 10- Maugeri Salvatore , « Gouvernance (s) ». Edition Dunod, Paris,(2014)
- 11- PARRAT Frédéric « théories et pratiques de la gouvernance d'entreprise », édition Maxima, paris,2015 .
- 12- PIGE Benoit « Gouvernance, contrôle et audit des organisations », Edition Economica, Paris.(2009).
- 13- RENARD. Jacques « théorie et pratique de l'audit interne », édition, organisation, paris.(2010).
- 14- SAIDJ Faiz , « méthodologie et cadre de références des pratiques professionnelles de l'audit interne », in revue nouvelle économie, N°11, février 2014.
- 15- SCHICK Pierre, VERA Jacques, BOURROUILH-PAREGE Olivier « audit interne et référentiels de risques », édition, Dunod,paris.(2010).
- 16- Ulgen Faruk, « théories de la firme et stratégies anticoncurrentielles »,édition harmattan,(2002)

Articles et rapports

- 1- Cahier de l'académie des sciences et techniques comptables et financières.2007.
- 2- Code algérien de gouvernance d'entreprise, édition 2009 .

- 3- Glossaire des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, IIA / IFACI, 2014.
- 4- IFACI, la conduite d'une mission d'audit interne, édition, Dunod, Paris, 1989.
- 5- IFACI, « *cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne* », Paris, édition 2013.
- 6- Principes de gouvernement d'entreprise de L'OCDE édition 2004.

Thèses et mémoires

- 1- Mr.ZIANIAbdelhak thèse de doctorat « le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de lagouvernance d'entreprise : cas entreprises Algérienne », à l'Université Abou BekrBelkaid de Tlemcen 2013-2014 ; disponible sur le site : dspace.univ-tlemcen.dz/bitstream/112/5942/1/Le-role-de-l-audit-interne.doc.pdf
- 2- Mr.Boussadia Hichem « la gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant », à l'Université Abou BekrBelkaid de Tlemcen 2013-2014 ; disponible sur le site dspace.univ-tlemcen.dz/.../gouvernance-entreprise-dirigeant-publique-algerienne.Doc.pdf
- 3- Mr. Guerchouh Mouloud « Système de gouvernance et efficience organisationnelle des entreprises algériennes :une étude comparative des formes d'organisation à travers l'approche intégrale de la gouvernance » à l'UMMTO 2016-2017.

Texte réglementaires

- 1- Loi N°10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé, Article 22. disponible sur le site www.mf-dgc.gov.dz/fr/fichier/loi.pdf
- 2- Code algérien de gouvernance d'entreprise, édition 2009, disponible sur le site : <http://www.algeriacorporategovernance.org/download/Code-fr.rar>
- 3- L'Ordonnance n° 01-04 du Aouel Joumada Ethania 1422 correspondant au 20 août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques. article 40, disponible sur le site : <http://www.mdipi.gov.dz/IMG/pdf/1pdf-d6ed39bd6ed.pdf>

- 4- Loi no 88 01 du 12 janvier 1988 disponible sur le site suivant :
http://www.ilo.org/dyn/natlex/natlex4.detail?p_lang=fr&p_isn=4771

Sites internet

- 1- [http // bruyeres-lyc.spip.ac-rouen.fr](http://bruyeres-lyc.spip.ac-rouen.fr).
- 2- www.lesaffaires.com.
- 3- [:dspace.cread.dz:8080/handle/CREAD/315](http://dspace.cread.dz:8080/handle/CREAD/315).
- 4- www.memoireonline.com › Economie et Finance.
- 5- www.IFA-asso.com.
- 6- www.enssea.net>enssea>majalat.
- 7- www.ecgi.org.
- 8- <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>.
- 9- <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf> .
- 10- [:www.iwra.org/congress/resource/abs863_article.pdf](http://www.iwra.org/congress/resource/abs863_article.pdf).
- 11- www.ces.ulg.ac.be › Economie sociale ? › Clés › Notes de synthèse.
- 12- www.ummt0.dz/IMG/pdf/Acte_des_journees_scientifiques_LAREMO.pdf.
- 13- www.wikiberal.org/wiki/Coût_de_transaction.
- 14- www.asjp.cerist.dz/en/article/16169.

Annexe 01 : Questionnaire

Le : 10/01/2018

Les questions :

Q1 : selon vous la fonction de l'audit interne est-elle rattachée à/au :

- a) Direction générale.
- b) Comité d'audit.
- c) Autre. (préciser)

Q2 : Les rapports d'audit interne sont-ils communiqués au :

- a) conseil d'administration
- b) comité d'audit
- c) CAC
- d) Autres (préciser)

Q3 : s'il existe un comité d'audit au sein du conseil d'administration, quelles sont ses attributions ?

Q4 : l'audit interne au niveau de votre entreprise est-il indépendant ?

Q5 : comment l'audit interne assure l'existence du contrôle interne de l'entreprise ?

Q6 : comment le contrôle des procédures, exercé par l'audit interne juge l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne ?

Q7 : l'audit interne sert t'il à corriger le système de contrôle interne par des recommandations ?

Q8 : est-ce –que la première activité de l'audit interne dans la gestion des risques est l'évaluation primaire des risques ?

Q9 : comment l'audit interne se concentre sur la gestion des risques pour une bonne gouvernance ?

Q10 : est-ce –que l'audit interne permet une présentation des informations fiables pour le comité d'audit et le conseil d'administration, pour la prise des décisions stratégiques ?

ANNEXES

Q11 : comment l'audit interne aide à vérifier l'exactitude des états financiers et des informations financières administrés a l'auditeur externe pour la certification et la réduction de l'asymétrie d'information ?

Q12 : est-ce-que le rapport remis par l'auditeur interne au conseil d'administration permet de réduire l'asymétrie d'information ?

Q13 : comment l'audit interne contribue à la réduction de l'asymétrie d'information entre les managers et les actionnaires pour améliorer la gouvernance ?

Q14 : le rôle présenté par l'auditeur interne aux participants de la gouvernance d'entreprise aide à améliorer la gouvernance. Comment ?

Q15 : selon vous quel est le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance à travers la réduction de l'asymétrie d'information ?

Q16 : faite vous appel à des auditeurs externes ? Si oui, quels types de mission réalisent-ils ?

Q17 : selon vous quels sont les éléments constitutifs d'une bonne gouvernance ?

Q18 : comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ?

Q19 : pensez-vous que l'audit interne est important pour la gouvernance d'entreprise ?

Q20 : Avez-vous un référentiel concernant la gouvernance ?

Q21 : est-ce-que l'absence d'une bonne gouvernance influe-t-elle sur le fonctionnement de l'entreprise ?

Q22 : dans votre entreprise est-ce-que la direction de l'audit interne évalue-t-elle le processus de gouvernance d'entreprise selon les normes de l'IIA ?

Q23 : votre entreprise dégage-t-elle un budget afin de vous assurer des formations sur l'audit et la gouvernance de l'entreprise ?

Q24 : quels sont les mécanismes de gouvernance de votre entreprise ?

Table des matières

Introduction générale	1
Chapitre I :La gouvernance d'entreprise.	
Section 01: Cadre théorique et conceptuelle de la gouvernance d'entreprise.	
1.1. Origine et définition de concept de la gouvernance.....	5
1.1.1. Origine de la gouvernance	5
1.1.2. Définition de la gouvernance	6
1.2. Les participants à la gouvernance de l'entreprise	7
1.2.1. Le conseil d'administration (CA).....	7
1.2.1.1. Définition de conseil d'administration.....	8
1.2.2. Comité d'audit.....	9
1.2.2.1. Le role de comité d'audit	9
1.2.3. La direction générale.....	10
1.2.4. Les parties prenantes	11
1.2.4.1. Les types de parties prenantes	11
1.3. Les fondements théoriques de la gouvernance d'entreprise	11
1.3.1. Les théories dominantes	12
1.3.1.1. La théorie des droits de propriété	13
1.3.1.2. Théorie d'agence	14
1.3.1.3. La théorie des couts de transactions.....	16
1.3.2. Théories alternatives.....	18
Section 02: Les mécanismes de gouvernance d'entreprise	
2.1. Les mécanismes de contrôle interne des dirigeants	17
2.1.1. Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les propriétaires /actionnaires	17
2.1.1.1. Le conseil d'administration	18

Tables des matières

2.1.1.1.1.Les mécanismes dont dispose le conseil d'administration pour discipliner les dirigeants	18
2.1.1.2.Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés	20
2.1.1.2.1.Les modalités de contrôle des dirigeants par les salariés	21
2.1.1.3.Les mécanismes de contrôle des dirigeants par les autres parties prenantes	22
2.1.1.3.1.Le contrôle des dirigeants par les banques	22
2.1.1.3.2.Le contrôle des dirigeants par l'Etat	23
2.2. Les mécanismes de contrôle externes des dirigeants	23
2.2.1.Le marché des biens et des services	23
3.2.2.Les marchés du travail des dirigeants	24
2.2.2.1.Le marché interne du travail des dirigeants	24
2.2.2.2.Le marché externe du travail des dirigeants	24
2.2.3.Le marché financier.....	25

Section 03: La gouvernance des entreprises publiques économiques (EPE) en Algérie

3.1. Définition des entreprises publiques économiques(EPE) en Algérie	26
3.2. Historique sur l'organisation des entreprises publique en Algérie	26
3.3. Le système de gouvernance des EPE(à partir 2015).....	27

Chapitre II:Approche théorique d'audit interne

Section 01: Généralités sur l'audit interne

1.1. Définition de l'audit interne	31
1.2. Caractéristiques de l'audit interne.....	32
1.3. Objectif de l'audit interne	33
1.4. Principes de l'audit interne.....	33

Tables des matières

1.4.1.Le principe de la déontologie	34
1.4.2.Le principe de la présentation impartiale	34
1.4.3.Le principe de la conscience professionnelle	34
1.4.4.Le principe de l'indépendance	34
1.4.5.Le principe de l'approche fondée sur la preuve	34
Section 02: La démarche de la mission d'audit interne	
2.1. Définition de la mission l'audit interne.....	35
2.2. Caractéristiques d'une mission d'audit interne	35
2.2.1.Le champ d'application	35
2.2.2.La durée	36
2.3.Les phases de la mission d'audit interne	36
2.3.1.La phase de préparation	37
2.3.1.1.L'ordre de mission	37
2.3.1.2.La décomposition en objets auditables	38
2.3.1.3.L'élaboration du tableau des risques	38
2.3.1.4.L'analyse et le discernement des risques	38
2.3.1.5.Le rapport d'orientation	38
2.3.2.La phase de réalisation	39
2.3.2.1.La réunion d'ouverture	39
2.3.2.2.Le programme d'audit	40
2.3.2.3.Le questionnaire de contrôle interne (QCI)	40
2.3.2.4.Le travail sur le terrain	40
2.3.3.La phase conclusion	41
2.3.3.1.La réunion de clôture	41
2.3.3.2. Le rapport d'audit	41

2.3.3.3. Le suivi de rapport d’audit interne ou suivi des recommandations	42
---	----

Section 03: Les outils de l’audit interne

3.1. Les outils d’interrogation	43
3.1.1 Les sondages statistiques (ou échantillonnages)	43
3.1.2. Les interviews	45
3.1.2.1 Les règles d’une bonne interview	45
3.1.3. les outils informatiques	46
3.1.4. Vérification, analyses et rapprochements divers	46
3.2. Les outils de description.....	46
3.2.1. L’observation physique	46
3.2.2. La narration	47
3.2.3. L’organigramme fonctionnel	47
3.2.4. La grille d’analyse des tâches	48
3.2.5. Le diagramme de circulation	48

Chapitre III: L’audit interne et la gouvernance d’entreprise

Section 01: audit interne, un mécanisme de la gouvernance de l’entreprise

1.1. Relation de l’audit interne avec les acteurs de la gouvernance	50
1.1.1. Audit interne et le conseil d’administration CA	51
1.1.2. Audit interne et audit externe	52
1.1.3. Audit interne et la direction générale	54
1.2. Apport de l’audit interne dans la gouvernance de l’entreprise (GE)	54
1.2.1. Audit interne outil de réduction d’asymétrie d’information	55

Tables des matières

1.2.2.Audit interne, outil d'aide à la création de la valeur et l'atteinte des objectifs	56
1.2.2.1.Définition du contrôle interne	56
1.2.2.2.Impact du contrôle interne sur la gouvernance de l'entreprise(GE)	57
1.2.2.3.Mission d'évaluation du contrôle interne par l'audit interne	57
1.2.2.4.Notion de contribution à la création de la valeur	58
Section 02: Qualité de l'audit interne pour une bonne gouvernance	
2.1. Les compétence de l'auditeurs internes	59
2.2. La performance de l'auditeur interne	60
2.3. Indépendance et objectif de l'auditeur interne	60
2.4. Le positionnement hiérarchique de la fonction d'audit interne	61
2.4.1.Rattachement de la fonction de l'audit interne avec la direction générale	61
2.4.2.Rattachement de la fonction de l'audit interne au conseil d'administration ou comité d'audit	62
Section 03: Audit interne, outil de maîtrise des risques : influence d'efficacité sur la Gouvernance d'entreprise	
3.1. Définition du management des risques	63
3.1.1. Audit interne et le management des risques.....	63
3.1.2. Impact du management des risques sur la gouvernance d'entreprise	64
3.2. Audit interne, mission d'évaluation du processus de gouvernance d'entreprise	65

Chapitre IV : DIAGNOSTIC EN TERME D'AUDIT INTERNE POUR LA GOUVERNANCE DE L'ENIEM

Section 01:Présentation générale de l'ENIEM

1.1.Historique de l'ENIEM	67
1.2.Domains d'activité de l'ENIEM	68

Section 02:L'organisation générale de l'ENIEM

2.1.L'organisation général de l'entreprise	69
2.2.L'organigramme de l'entreprise.....	70

Section 03: Gouvernance de l'ENIEM

3.1. Organes et mécanismes de gouvernance de l'ENIEM	71
3.1.1. Le conseil d'administration de l'ENIEM.....	71
3.1.2. L'assemblée générale	72
3.2.Le role d'audit interne dans la gouvernance de l'ENIEM	73
3.1.1. Les résultat du questionnaire	73
3.1.2. Interprétation des réponses du questionnaire	75
Conclusion générale	78

Annexes	84
---------------	----