

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Abdelhamid ibn Badis-Mostaganem

Faculté des sciences économiques -commerciales et de gestion

Département des sciences financières et comptables

Spécialité : Audit Comptable et Contrôle de Gestion

Mémoire de fin d'étude pour l'obtention de diplôme de Master académique en sciences  
économiques

THEME :

**LA CONTRIBUTION DE L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE  
D'ENTREPRISE**

**ETUDE DE CAS : GAO-MOSTAGANEM**

**Présenté par :**

**BOUDIA ASSIA**

**sous la direction de :**

**Pr : MKIDECH.F**

**Membres de jury :**

Pr : MOKDAD. Présidente de jury

Pr : MKIDECH FATIMA. Encadreur

Pr : ZAAFRANE M. Pr : Examineur.

**Année Universitaire : 2016/2017**

# *sommaire*

## Sommaire

Liste d'abréviation

Liste des tableaux

Liste des figures

Introduction générale

Chapitre01 : Audit Interne.....6

Section01 :généralités sur l'audit interne.....7

Section02 : les formes de l'audit interne.....14

Section03 : audit interne et ses facteurs voisins.....17

Chapitre02 : la gouvernance d'entreprise.....22

Section01 : généralités sur la gouvernance .....23

Section02 : les participants de la gouvernance d'entreprise.....25

Section03 : les mécanismes de gouvernance d'entreprise.....33

Chapitre03 : l'audit interne acteur de gouvernance .....42

Section01 : information sur la bonne application des principes .....43

Section02 : amélioration de la maitrise des risques .....47

Section03 : évaluation du contrôle interne .....50

Chapitre04 : Etude de cas GAO-ORAVIO Mostaganem.....56

Section01 : présentation de l'organisme de l'entreprise de l'ORAVIO-GAO  
Mostaganem.....57

Section02 : démarche d'Audit Interne au sein de l'entreprise.....	59
Section03 : Commentaire sur la démarche d'audit interne au sin de l'entreprise GAO- Mostaganem.....	66
Conclusion générale	
Bibliographie	
Annexes.	

**Section01 : Généralités sur l'audit interne****1-1 Définition de l'Audit :**

En général, l'audit est définie comme "un processus systématique d'objectivité et d'évaluation des preuves concernant l'état actuel de l'entité, région, processus, compte financier ou le contrôle et en la comparant aux prédéterminé, critères acceptés et communiquer les résultats aux utilisateurs prévus. Les critères auxquels l'état actuel est comparé peut être une norme légale ou réglementaire."<sup>1</sup>

Bécour et Bouqui, définit l'audit comme 'l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes."<sup>2</sup>

L'audit cherche à évaluer la concordance entre des assertions et la réalité. C'est à travers ce point que l'Association Américaine de Comptabilité (A.A.A) considère l'audit comme étant 'le processus qui consiste à réunir et à évaluer de manière objective et systématique les preuves relatives aux assertions visant les fait et événements économiques, de manière à garantir la correspondance entre ces assertions et les critères admis, et à communiquer le résultat de ces investigations aux utilisateurs intéressés."<sup>3</sup>

Ces définitions de l'audit convergent vers les points suivants :

---

<sup>1</sup>. Weber C.P, Kagermann H, Küting K, Kinney W., 2008, "Internal Audit Handbook", Springer, Berlin, p.2

<sup>2</sup>. Bécour J.C, Bouquin H. « Audit Opérationnel: Entrepreneuriat .Gouvernance et Performance », Economica Paris.2008.p.12.

- Confié à un professionnel « indépendant » (audit interne ou externe).
- Utilisant une méthodologie spécifique.
- justifiant un niveau de diligences acceptable par rapport à des normes.

L'audit est donc une fonction indépendante qui vise à améliorer le bon fonctionnement de l'entreprise par une approche systématique.

## 1-2 Historique et définition de l'Audit Interne

### A- Historique :

Depuis ses origines latines (audio, audire : écouter) le mot audit a subi bien des vicissitudes et sa médiatisation a multiplié les contresens .mais si on le qualifie « audit interne » il se réfère à une fonction précise, dont les origines ont parfois été identifiées à des pratiques anciennes.

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 aux Etats-Unis.

Dans les années 1930 aux USA que la crise économique a conduit un certain nombre de grandes entreprises à détacher quelques cadres de la finance auprès de leurs auditeurs externes. Ce faisant, ces entreprises ont atteint un double objectif :

-Réduire le montant de la facture des cabinets d'audit puisque ce personnel détaché accomplissait des taches subalternes (contrôle de comptes , inventaires etc.) qui n'avaient

plus à être facturées-économies particulièrement bienvenues en ces temps de crise financière.

-Conserver malgré tout des personnels dont on ne souhaitait pas se séparer en attendant des jours meilleurs.

Ces personnels détachés réalisent des travaux d'audit , on les a nommés « auditeurs ».comme ils appartenaient toujours à l'entreprise , et pour les distinguer des membres de cabinet , on les qualifie d' «auditeurs internes » ainsi est apparu non pas la fonction, mais le nom.

Les années passant et la crise s'éloignant , ce personnel hybride a élargi le champ de ses activités de façon variable selon les entreprises. Certains ne se sont pas contentés d'analyser l'imputation comptable des factures ,ils ont été voir, en amont, comment elle étaient élaborées ou ,en aval, la suite qui leur était donnée. D'autres se sont d'avantage intéressés à l'organisation .d'autre enfin ont approfondi les travaux des auditeurs externes pour en apprécier la qualité, etc.

En sorte qu'au bout de quelques années ,certains se sont posé les questions quasi métaphysique : « qui somme-nous ? » que sommes nous en train de faire ? » quelques-uns d'entre eux ont alors pris l'initiative de se concerter et , réintégrant leurs entreprises, de jeter les bases d'une nouvelle fonction pour tirer tout le profit de leurs expériences passées .leur premier acte fut de constituer un corps afin de donner une unité à la fonction qu'ils venaient de définir. Ainsi sont nées,1941, les normes professionnelles de l'audit interne ainsi que

l'organisation chargée de veiller à leur bonne application : the institut of Internal Auditors (IIA).<sup>3</sup>

### **B- Définition de l'audit interne :**

#### **La définition officielle :**

Définition donnée par l'IIA (institut international d'audit) en 1999 :

« l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations ,lui apporte ses conseils pour améliorer ,et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité”

Cette définition présentée par L' IIA montre le rôle différent de l'audit interne dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise efficace. En effet, l'audit interne fournit des prestations de service en matière d'assurance et de conseil indépendantes et objectifs, dont le seul but est de contribuer à crée de la valeur .<sup>4</sup>

-cette nouvelle définition insiste sur les éléments suivants :

---

<sup>3</sup> Renard –Jacques –Théorie et pratique de l'Audit Interne –Cinquième Edition-Paris 2004-p62.

<sup>4</sup> <http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne/acces-par-composante-du-cadre-de-reference/definition-de-l-audit-interne-207.html>

**-l'indépendance** : l'indépendance est le premier item traité par les normes internationales de l'audit interne, plus le niveau d'indépendance de l'auditeur interne est élevé, plus la valeur ajoutée pour toute l'organisation sera forte.

**-conseil** : cette définition élargit le rôle de l'audit interne ce dernier ne doit pas limiter son rôle sur la certification des états financiers, mais il doit aussi apporter ses compétences et d'aider à résoudre les problèmes.

Donc le rôle de l'audit interne est de fournir au management et au conseil d'administration un avis objectif et indépendant sur la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne de l'entreprise ainsi de faire des recommandations pour améliorer le contrôle interne .

### **1-3 les normes de l'audit interne :**

Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (ISA) approuvé officiellement par L'IIA en 1978 sont devenues un référentiel essentiel et très important pour que les auditeurs internes puissent s'acquitter de leur responsabilité quelque soit les différents environnements juridiques et culturels. Ces normes ont été publiées en 1978 par « The Internal Audit Standards Board » (IASB) .

Les normes de l'audit interne se proposent :

-De définir les principes de base.

-de fournir un cadre de référence.

-d'établir des critères d'appréciation.

-d'être un facteur d'amélioration.

On distingue trois séries de normes qui sont obligatoires :

-les normes de qualification (serie1000) qui énoncent les caractéristique que doivent présenter les services de l'audit interne et les personnes qui en font partie.

-les normes de fonctionnement (serie2000) qui décrivent les activités d'audit interne et définissent des critères de qualité.

-les normes de mise en œuvre (série1000 ou 2000 assortie d'une lettre) qui déclinent les précédentes pour des missions spécifiques.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Renard-jaques ;Théorie et pratique de l'Audit Interne p.104.

Tableau I-1 : les normes de qualification et de fonctionnement de l'audit interne.

.Normes de qualification « Ce que sont l'audit interne et les auditeurs »	Normes de fonctionnement. « Ce qu'ils font »
<p>1000 : Mission, pouvoir et responsabilité</p> <p>1100 : indépendant et objectivité</p> <p>    1110- indépendance dans l'organisation</p> <p>    1120- Objectivité individuelle</p> <p>    1130- Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité</p> <p>1200 : Compétence et conscience professionnelle</p> <p>    1210- Compétence</p> <p>    1220- Conscience professionnelle</p> <p>    1230- Formation professionnelle</p> <p>1300 : programme d'assurance et de la qualité</p> <p>    1310- Evaluation du programme qualité</p> <p>    1311- Evaluations interne</p> <p>    1312- Evaluation externe</p> <p>    1320- Rapport relatifs au programme qualité</p> <p>    1330- Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes »</p> <p>    1340- Indication de non-conformité</p>	<p>2000 – Gestion de l'audit interne</p> <p>2010 – Planification</p> <p>2020 – Communication et approbation</p> <p>2030 – Gestion des ressources</p> <p>2040 – Règles et procédures</p> <p>2050 – Coordination</p> <p>2060 – Rapports au Conseil et à la direction générale</p> <p>2100 – Nature du travail</p> <p>    2110 – Management des risques</p> <p>    2120 – Contrôle</p> <p>    2130 – Gouvernement d'entreprise</p> <p>    2200 – Planification de la mission</p> <p>    2201 – Considérations relatives à la planification</p> <p>    2210 – Objectifs de la mission</p> <p>    2220 – Champ de la mission</p> <p>    2230 – Ressources affectées à la mission</p>

Source: Schick Pierre, "Memento d'audit interne. Dunod", Paris2007, p.217

## 1-4 les métiers et les phases fondamentales de l'audit interne :

### A- Les métiers de l'audit interne :

Selon Jacques Renard le métier de l'audit interne comprend trois phases essentielles, la première est évidemment technique, la deuxième est relationnelle et la dernière est reporting<sup>6</sup>.

**a- Le métier technique :** Le métier technique concerne la méthodologie, c'est-à-dire les auditeurs internes appliquent une méthodologie qui leur permet d'arriver à leurs conclusions.

**b- Le métier relationnel :** Ce métier de l'audit interne lié à des contacts : en face-à-face avec les responsables des entités auditées. Mais aussi avec d'autres personnes dans le cadre de leur recherche d'informations. Les personnes rencontrées par les auditeurs doivent être concernées par les abordés et les problématiques traitées. Les auditeurs internes vont rencontrer des membres de la direction générale, mais aussi des collaborateurs tout en bas de la hiérarchie. Le mode de rencontre entre l'auditeur interne et l'audité est souvent pratiqué face-à-face, souvent dans le bureau de l'audité. D'autres rencontres existent ou sont pratiquées sous forme d'ateliers. Cette phase sera appelée « communication orale ».

---

<sup>6</sup> Renard Jacques , Theorie et Pratique de l'audit interne, Eyrolles ;4eme Edition,Paris,2003,p.88.

**B- Les phases fondamentales de la mission d'audit interne :**

Le chiffre trois n'est pas le nombre d'or de l'audit interne, il correspond très exactement à la situation géographique de l'auditeur en cours de son intervention :

- Dans la première partie de sa mission, l'auditeur est essentiellement dans son bureau et dans son service. Ses déplacements sont courts et brefs ; à la limite ils peuvent ne pas exister ;
- Dans la seconde partie, au contraire, l'auditeur est la plupart du temps sur le terrain, donc absent du service ; les retours au bureau sont rares, parfois inexistant ;
- Dans la troisième partie, retour à la sédentarité également ponctuée – comme dans la première phase – de quelques déplacements possibles, brefs et rapides. Et cette sédentarité peut également signifier travail à domicile.

**1- la phase de préparation : (phase d'étude)**

Qui ouvre la mission d'audit interne , exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir ou trouver la bonne information et à qui la demander. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit interne.

**2- La phase de réalisation : (phase de vérification)**

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. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations et constats qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique.

**3- La phase de conclusion :**

Elle exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte :

C'est le temps des engrangements et de la panification.

**Section02 : les formes de l'audit interne :****1- Audit de la fonction comptable par les auditeurs :**

l'audit financier et comptable qui correspond à la certification de la régularité et la sincérité des résultats financiers. Cela correspond au rôle de l'auditeur externe, par contre l'audit de la fonction comptable suivi par les auditeurs internes vise à 'porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour les améliorer"<sup>1</sup>. Cela signifie, que la mission de l'auditeur interne est orientée vers le bon fonctionnement de la fonction comptable. Pour Ebondon, L'auditeur interne en collaboration avec les auditeurs externes doivent s'assurer que les procédures de contrôle interne comptable sont fiables . Il ne s'agit pas ici d'une mission de certification des comptes.<sup>7</sup>

**2- Audit opérationnel :**

Selon bécour et bouquin « l'audit opérationnel est chargé de l'examen de la performance des taches spécifiques et du processus qui les organise et structure l'emploi des ressources et informations nécessaires, le contrôle opérationnel, dont il s'assurait de la pertinence et de la qualité des effets réels ».

---

<sup>7</sup> .Ebondon Wa Mandzila., "Organisation et méthodologie de l'audit interne", Audit Interne : Enjeux et pratiques à L'international", Eyrolles, Paris.2007.p.22.

Il est défini selon L’IIA comme ‘ l’audit interne opérationnel examine et évalue les processus de planification, d’organisation et de gestion pour déterminer s’il existe une assurance raisonnable que les buts et les objectifs sont atteints .

### **3-Audit de gestion (stratégique) :**

Michel Weill a défini L’audit stratégique comme ‘ L’audit stratégique est celui des performances rapportées aux choix stratégique (référentiel interne) et à l’environnement (référentiel externe) .Il a pour objet de vérifier si les résultats réalisés par l’entreprise sont conformes par rapport aux objectifs définis.

Selon le même auteur, l’audit stratégique n’est pas un audit général de l’organisation. Car, il ne pénètre pas dans toutes ses fonctions.

Il n’est pas non plus un audit financier et d’une manière plus générale, il n’est pas un audit fonctionnel ou un ensemble d’audits fonctionnels simplifiés.<sup>8</sup>

### **4- Audit social et juridique**

#### **4-a- Audit social :**

Plusieurs définition ont tour à tour été proposées , certaines d’entre elles émanent d’organisme officiel ,néanmoins nous préférons une d »finition moins officielle mais plus complète .

En 2000, la nouvelle version de la norme ISO 9000 définit ainsi l’audit :

« processus méthodique, indépendant et documenté permettant d’obtenir des preuves d’audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d’audit sont satisfaits »

---

<sup>8</sup> Ebondon Wa Mandzila, idem,p.42.

cette définition est très générale et renvoie à des interrogations concernant les notions de preuve et de critère.

En 2006, l'IAS « institut international de l'audit social » a produit un document qui définit ainsi l'audit social :

« audit appliqué à la gestion, aux activités et aux relations des individus et des groupes dans les organisations, ainsi qu'aux rapport de ces dernières avec leurs Parties intéressées interne et externe ».

Si, dans cette définition , le champ social est bien défini , en revanche « audit » est défini par audit, ce qui n'est pas suffisamment explicite.

Evidement, la tentation de coupler la première et la dernière définition est forte : l'une définit l'audit mais pas le social et l'autre définit le social, mais pas l'audit. On obtient ainsi :

« audit social est un processus appliqué à la gestion, aux activités et aux relations des individus et des groupes dans les organisations, ainsi qu'aux rapport au ces dernières avec leurs parties interne et externes ; ce processus est méthodique, indépendant et documenté, il permet d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer d'une manière objective pour déterminer dans quel mesure les critères d'audit sont satisfaits ».<sup>9</sup>

#### **4-b- Audit juridique :**

consiste à analyser les règles de fonctionnement d'une entité, les contrats,...etc. Ainsi, en matière d'audit de droit des sociétés, l'auditeur contrôlera si les documents prescrits par la loi sont tenus, si les obligations légales, telles la tenue des assemblées générales, la signature des procès-verbaux, l'inscription des mentions obligatoires sur les feuilles de présence, sont effectuées , si les obligations, telles l'approbation annuelle des comptes, l'affectation des résultats, le renouvellement des mandats des administrateurs ou la nomination de nouveaux administrateurs, l'autorisation régulière des conventions

---

<sup>9</sup> Jacques Egalens-jean , Marrie Perretti,. « Audit Social ,Meilleurs Pratiques Méthodes ,Outils » ,Groupe Eyrolles,Paris,2008. P.P.36,37.

règlementées,...etc. sont réalisées. Le rôle de l'auditeur consiste à réparer les anomalies éventuelles et en déterminera les conséquences juridiques et fiscales.<sup>10</sup>

### Section3 : positionnement de la fonction d'audit interne

#### 1- Audit interne et Audit externe :

On a vu comment est née la fonction d'audit interne à partir de l'Audit Externe , et les confusions qui ont pu en résulter .Aujourd'hui les deux fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'Audit Externe est universellement admise.

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

En effet , cette fonction exercée par des cabinets indépendants, commissaires aux comptes ou grand cabinets nationaux ou internationaux ,ne se confond pas avec l'ensemble des activités desdits cabinets.<sup>11</sup>

#### A- Les différences :

- **le statut** : c'est une évidence mais qui est fondamentale. L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise ,l'auditeur externe est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant.

- **Bénéficiaires de l'audit** :

L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers , direction générale éventuellement comité d'audit .

L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin : actionnaires , banquiers , autorités de tutelle , clients et fournisseurs , ect.

---

<sup>10</sup> Ziani abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise ,Thèse de doctorat ,Faculté des science économique et de gestion ,Univerité aboubekr belkaid ,Ttlemcen,2014 ,p.52.

<sup>11</sup> Jaques Renard ,idem, p.69

- **Objectifs de l'audit :** l'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise( dispositifs de contrôle interne ) et de recommander les actions pour l'améliorer ,celui de l'Audit Externe est de certifier :

-La régularité

-La sincérité

-L'image fidèle

Des comptes résultats et états financiers.

Donc le control interne apparait comme un moyen pour l'audit externe alors qu'il est objectif pour l'audit interne.

- **Le champ d'application de l'audit :**

Le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise.L'auditeur Externe qui limiterait ses observation et investigations au secteur comptable ferait œuvre incomplète.Les professionnels le savent bien qui explorent toutes les fonctions de l'entreprise et tous les systèmes d'information qui participent à la détermination du résultat et cette exigence est de plus en plus grande au fur et à mesure que se développent les saisies à la source.

Le champ d'application de l'Audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.

Ainsi, porter une appréciation technique sur l'entretien de tel matériel de fabrication ou apprécier qualitativement les modalités de recrutement de l'encadrement est tout à fait dans le champ d'application de l'Audit Interne et en dehors de celui de l'audit externe. Toutefois, ce dernier est concerné par l'entretien ou le recrutement dans leurs dimensions financières.

**-L'indépendance :** il va de soi que cette indépendance n'est pas de même nature.

L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire ; celle de l'auditeur interne est par la pratique de l'objectivité selon la norme 1120.<sup>12</sup>

### **B- les complémentarités :**

-L'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularités, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration. Ce dernier aspect est d'ailleurs affirmé dans la norme 2050 : « le responsable de l'audit interne doit partager les informations ...avec les autres prestataires. »

---

<sup>12</sup> Jacques Renard ,idem,p.p.70.71

-L'audit externe est un complément de l'audit interne, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires :là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'auditeur prend donc en compte cet aspect des choses et peut être amené-lui aussi –à se prévaloir de certains travaux de l'audit externe pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

## **2- L'audit interne et le conseil ou consultant externe :**

Les consultants ont, eux aussi, une connaissance du monde extérieur à l'entreprise qui les fait bénéficier d'un jeu de référentiels que n'ont pas toujours les auditeurs internes.

Rappelons que les fonctions de consultant externe sont souvent exercées par des « cabinets d'audit » qui disposent pour ce faire de spécialistes dans les domaines les plus variés ; mais elles peuvent être également exercées par des experts de toute nature qui apportent à l'entreprise le concours de leurs connaissances spécialisées. Observons que les confusions entre auditeur externe et consultants externe n'ont plus lieu d'être dès l'instant que le législateur a nettement séparé les deux fonctions.

Par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne ces missions de consultant présentent quatre spécifiés originales :

1- Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine.

2-il travaille pour un responsable déterminé : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la direction Générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier.

3- il est mentionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en général , fixée dans la durée.

4- selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre. C'est souvent le cas des organisateurs.

5- mais on peut dire que les deux fonctions se rapprochent depuis que l'on assigne à l'auditeur un rôle de conseil.<sup>13</sup>

On s'est interrogé pour savoir si ces missions externes correspondaient bien aux attentes des entreprises. La réponse est nuancée selon Favilla : « les méthodes d'analyse traditionnelles, faites de l'extérieur qui restent relativement étrangères à la logique profonde du métier de l'entreprise, ne sont généralement pas à la mesure de cette identification. C'est en interne avec ses équipes que l'entreprise doit faire le diagnostic de ce qui doit prendre de l'importance ou au contraire en perdre dans sa façon d'exercer son métier, afin d'accroître ses avantages concurrentiels, le consultant n'étant qu'un catalyseur. »

---

<sup>13</sup> Renard Jacque, idem p.80.

Propos dont il ne faudrait pas conclure hâtivement que le consultant externe n'a plus de rôle à jouer ; il faut simplement en déduire qu'entre auditeur interne et consultant externe il ne peut y avoir élimination de l'un par l'autre mais, là également, collaboration et complémentarité.

Comme l'auditeur externe le consultant externe a le statut d'un expert indépendant .il n'en est pas de même de l'inspecteur.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Renard Jacques, idem p.81.

## 3- L'Audit interne et le contrôle de gestion :

Tableau I-2 : (Audit interne et Contrôle de gestion-ressemblances et différences)

	AUDIT INTERNE	Contrôle de gestion
Les ressemblances	<p>-Le deux fonctions s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise</p> <p>-les deux ne sont pas des opérationnels :ils attirent l'attention, recommandent, mais n'ont pas de pouvoir Opérationnel.</p> <p>-les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution .</p> <p>-l'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance , c'est à dire au plus haut niveau de l'entreprise.</p>	
Les différences	<p>-1visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositif de control interne.</p> <p>-2l'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et cela particulièrement perceptible dans des domaines comme la sécurité, la</p>	<p>1-le contrôleur interne va S'intéresser plus à L'information.</p> <p>-2le contrôleur de gestion Prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable.</p>
-1les objectifs		
2-le champ D'application		

3-la périodicité	qualité, l'environnement ... 3- l'auditeur interne effectue Des missions diverses tout au long de l'année .	3-le contrôleur de gestion a une activité largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting. <sup>15</sup>
------------------	--	---

Source : élaboré par l'étudiante.

#### 4- Audit interne et services méthodes/organisation :

Le positionnement de la fonction d'audit interne par rapport aux services méthodes et organisation des entreprises emprunte beaucoup de points de comparaison avec le parallèle sur le consultant externe, à cette différence près qu'il s'agit là d'un service interne à l'entreprise.

C'est-à-dire qu'il n'a pas —comme le consultant externe la connaissance du milieu extérieur à l'entreprise mais qu'il appréhende, mieux que ce dernier, les composantes internes de l'entité.

Comme le consultant externe, le responsable méthodes/organisation intervient au coup par coup sur des objectifs spécifiques sans planification particulière. Comme lui, il travaille pour le demandeur de l'étude ,et ceci est une différence importante par

<sup>15</sup> Marc Joanny, Audit interne et contrôle de gestion, les Echos,06-10-92.

rapport à l'auditeur interne, il ne se contente pas de préconiser mais peut aller jusqu'à la mise en œuvre de ses préconisations, lesquelles préconisations ne s'appuient pas nécessairement à l'amélioration de la maîtrise actuelle, laquelle peut par ailleurs être jugée fort satisfaisante.

Cette fonction d'organisation au sein de l'entreprise peut donc revêtir des formes et objectifs extrêmement variés : depuis la nouvelle conception d'un imprimé jusqu'à une réorganisation totale des structures. Il y donc pas, il ne peut pas y avoir, de méthodologie spécifique : selon le but poursuivi, les méthodes peuvent varier.

Elle peuvent même associer pour des missions importantes organisateur interne ou consultant externe

Mais, là encore, l'auditeur interne est susceptible d'intervenir avant et après en ce sens qu'il peut être à l'origine du changement et avoir à auditer la nouvelle situation ainsi créée.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Renard Jacques, Idem, p88



**SECTION1 : généralités sur la gouvernance d'entreprise****1- Définition de la gouvernance :**

Selon l'Institute of internal auditor (IIA), la gouvernance d'entreprise est définie comme étant « la combinaison des processus et des structures mise en œuvre par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger et de surveiller les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs ». Quant à Arther Levitt président de la commission de la bourse (SEC), il indique l'importance de la gouvernance d'entreprise, et il a souligné que la gouvernance d'entreprise est un concept vague utilisé par les législateurs, les investisseurs, les comptables et les membres du conseil d'administration et il la définit comme « une ensemble de processus qui sont indispensables pour réaliser l'efficacité du marcher ». Cela signifié que la gouvernance d'entreprise est le lien entre la gestion de l'organisation et son directeur, et entre le système de reporting financier.

De plus, le président de la banque mondiale Wolfension voit que l'idée de la gouvernance d'entreprise est sur la justice, la transparence, la responsabilité et la reddition de comptes . Ainsi que, les écrivain Monks et Minow ont considéré la gouvernance d'entreprise comme étant « une relation entre le nombre de parties et les participant qui conduisent à déterminer l'orientation et la performance de l'organisation »<sup>1</sup>.

**2. Les principes essentiels de la gouvernance d'entreprise :**

Comme nous savons tous, la gouvernance d'entreprise est un domaine qui se développe et se développe et elle s'ajuste en fonction de nouvelles idées et de nouveaux défis, comme Mervyn King, il met la bonne gouvernance comme un voyage et non une destination.

On peut identifier cinq principes essentiels de gouvernance d'entreprise :

-Le premier principe est la responsabilité et l'intégrité des dirigeants et des administrateurs

---

<sup>1</sup> . Monks R, Minow N, "corporate governance" .2eme edition, Blackwell publishers .Malden .Etas-Units, 2001.p.147

- Le deuxième principe est l'indépendance du conseil d'administration
- Le troisième principe porte sur la transparence et la divulgation de l'information
- Le quatrième principe est le respect des droits des actionnaires:
- Cinquième principe : une vision stratégique à long terme<sup>2</sup>

### 3- les principes d'une bonne gouvernance :

1. Mise en place des fondements d'un régime de gouvernance d'entreprise efficace :  
Concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'État de droit et clairement définir la répartition des compétences entre les instances chargées de la surveillance, de la réglementation et de l'application des textes.
2. Droits des actionnaires et principales fonctions des détenteurs du capital :  
Protéger les droits des actionnaires et faciliter leur exercice.
3. Traitement équitable des actionnaires :  
Assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers. Tout actionnaire doit avoir la possibilité d'obtenir la réparation effective de toute violation de ses droits.
4. Rôle des différentes parties prenantes dans la gouvernance d'entreprise :  
Reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels, et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines.
5. Transparence et diffusion de l'information :  
Garantir la diffusion d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat et la gouvernance de cette entreprise.
6. Responsabilités du conseil d'administration :

---

<sup>2</sup>[http://www.knowledgepills.com/frkp1/kp/series/002\\_social\\_responsability/004\\_mettre\\_en\\_place\\_une\\_bonne\\_gouvernance/pri02/00pri02.htm](http://www.knowledgepills.com/frkp1/kp/series/002_social_responsability/004_mettre_en_place_une_bonne_gouvernance/pri02/00pri02.htm)

Assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration, ainsi que la responsabilité et la loyauté du conseil d'administration vis-à-vis de la société et de ses actionnaires.<sup>3</sup>

### **Section 02 : Les participants de 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, (principale), gestionnaires (direction générale) et administrateurs, tandis que d'autre, élargir l'équipe on ajoutant la participation d'un élément plus important celui de parties prenantes (stakeholders).

Selon Lutgard Van den Berhge et Abigail Levrau, le nombre et l'identité des joueurs (participants) dépend du « niveau de gouvernance d'entreprise ».En effet leur études révélé cinq différents niveaux, dont le premier est le plus étroit forme de gouvernance d'entreprise, qui traite uniquement avec le conseil d'administration. Le deuxième niveau inclut actionnaires, administrateurs et direction générale, le troisième niveau comprend également les parties prenantes comme par exemple « les employés, fournisseurs, client, ...etc. le dernier niveau, est un niveau macro économie qui peut être situé sur une scène national, Européenne ou même sur la scène globale c'est à dire à l'échelle mondiale et inclut des questions sur l'entreprise, la culture, la valeur,...etc.

---

<sup>3</sup> Darrine Bakkour. Un essai de définition du concept de gouvernance .Lameta Laboratoire montpellierain d'économie théorique et appliquée-unité mixte de recherche. Montpellier.2013.p.10

**I- Le conseil d'administration :****I-1 Définition :**

Le conseil d'administration est l'un des acteurs essentiels dans le processus de gouvernance d'entreprise. Il est le cerveau de la société.<sup>4</sup> En effet, la théorie de l'agence l'a défini comme suit 'l'un des principaux instruments permettant de remédier les carences des gestionnaires instruments'<sup>5</sup>. Dans ce cadre, Hamalin et Weisbach le qualifient au « cœur de la gouvernance », ce mécanisme de contrôle interne est chargé de défendre l'intérêt des actionnaires et lutter contre les gestionnaires non compétents.

**I-1-2 Les taches de conseil d'administration :**

l'étude réalisée par PriceWaterHouse Coopers en 2002 intitulé « Corporate Governance and The Board- What Works Best », a bien montré ces responsabilités, comprenant les taches suivantes :

- s'assurer de la stratégie de l'organisation (développement, mise en œuvre et suivi) ;
- Surveiller la gestion des risques de la direction (efficacité, proactif, continu) ;
- Juger la culture de l'organisation (tone of top, valeurs éthiques) ;
- Mesurer et suivre la performance (both leading and lagging) ;
- Evaluer la diligence appropriée dans les transformations
- Evaluer la gestion dédommagement et succession planning
- La communication et la divulgation (divulgation financière et opérationnelle y compris des pratiques de gouvernance d'entreprise).

---

<sup>4</sup> Sholastique E ., "Administrateur indépendant, Quelle Indépendance?" Dossier la gouvernance d'entreprise, cahier de droit de l'entreprise, N°05, p.38). disponible sur <http://www.creda.cci-paris-idf.fr/colloques/pdf/2009-gouvernance-des-SA/Gouvernance-dans-les-SA-et-dirigeants-actes.pdf>

<sup>5</sup>Jensen M.C., et Meckling W.H.. "Theory of the Firm: Management behavior agency costs and Ownership Structure", in Journal of Financial.Economics,1976,pp.305-360.Disponible sur <https://www2.bc.edu/thomaschemmanur/phdincorp/MF891%20papers/Jensen%20and%20Meckling%201976.pdf>

**I-1-3 La composition du conseil d'administration :****a- le courant l'homogénéité :**

L'European Corporate Governance Institute a été le premier qui a écrit un ensemble des codes « best practise » dont il s'exprime ce courant de pensée. Ces codes de « bonne conduite » qui ont apparu dans les années 90 considèrent comme étant une base solide de ce courant, il répond aux exigences des investisseurs institutionnels.

« Le modèle standard » considère qu'un bon conseil d'administration est caractérisé par la présence d'un certain nombre d'administrateurs indépendants. Dans ce cadre, Fama et Jensen, considèrent les administrateurs externes comme des bons contrôleurs, agissant dans les meilleurs intérêts de la firme pour développer une bonne réputation d'expert dans le contrôle<sup>6</sup>. En effet leurs décisions seront plus objectives que les administrateurs internes. En outre, Godard et Schatt montrent que le manque d'indépendance des administrateurs est probablement la cause d'inefficacité des conseils. C'est pour quoi, la plupart des sociétés obligent la présence des administrateurs indépendants dans leur conseil. Dans ce cadre, l'étude réalisée par Ernst et Young en 2010 intitulé "panorama des pratiques de gouvernance des sociétés cotées française" montre que, le nombre d'administrateurs ont consolidé leur position dans la grande majorité des sociétés.

**- le courant de la spécificité :**

Depuis une vingtaine d'années, de nombreux travaux ont tendance à prôner une spécificité des conseils d'administration. Selon les défenseurs de cette pensée, l'idée même de l'existence d'un « Bon CA » n'a pas de sens, la composition doit être liée aux caractéristiques des entreprises et leur environnement.

---

<sup>6</sup> Fama E.F, Jensen M.C., 1983, "Separation of ownership and control", Journal of law and Economics, n°26, pp. 301-325.

Disponible sur

[https://www.wiwi.unibonn.de/kraehmer/Lehre/SeminarSS09/Papiere/Fama\\_Jensen\\_Separation\\_ownership\\_control.pdf](https://www.wiwi.unibonn.de/kraehmer/Lehre/SeminarSS09/Papiere/Fama_Jensen_Separation_ownership_control.pdf)

Selon les travaux de Raheje qui se sont basé sur la taille des CA et de la proposition « Optimale » d'administrateurs externes indépendants, les administrateurs externes ont un désavantage informationnel sur les administrateurs internes qui font partie de l'entreprise et possèdent donc, des informations spécifiques sur la qualité des projets d'investissement.

## **II Le comité d'audit :**

### **I-1 définition :**

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 l'investisseur, ils doivent assurer la confiance dans la gouvernance d'entreprise, pour l'auditeur 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.

Tout comme pour le conseil d'administration, les facteurs clés de succès du comité d'audit sera dépendre des compétences et des attributs de ses membres. Encore plus, l'accent est mis sur des aspects tels que 'l'engagement de temps, la littérateur financière, et surtout de l'indépendance

L'indépendance du comité d'audit est largement déterminée par le nombre des membres qui se trouvent à l'extérieur. Dans ce cadre, une étude réalisée auprès des sociétés canadiennes cotée en bourse a montré que les entreprises inclus volontairement plus d'étrangers à leurs comités d'audit lorsque :

- la proportion d'administrateurs externes au conseil d'administration a augmenté ;
- les fonctions de PDG et du président ont été séparés ;
- la taille globale du conseil a augmentée ;<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Ziani abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise .idem .p.86

## II-2 Le rôle de comité d'audit

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

Une étude intitulée par « les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012 » a montré que le rôle du comité d'audit sera en particulier de:<sup>8</sup>

- suivre le processus d'élaboration de l'information financière ;
- suivre l'efficacité du système de contrôle interne, d'audit interne et gestion des risques ;
- suivre le contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés ;
- s'assurer de l'indépendance des commissaires aux comptes en particulier par ce qui concerne la fourniture de services complémentaires.

## III-La direction générale :

Le rôle du cadre dirigeant peut être défini comme suit :

« Le cadre dirigeant est un élément clé de la gouvernance d'entreprise. Alors que le conseil d'administration s'est chargé de fournir ces cadres, de même les cadres dirigeants devrait assumer ce rôle de surveillance en prenant considération le respect des chefs hiérarchique dans les secteurs d'activité spécifique. Les décisions les plus importantes devraient prendre par plus d'une personne. »

En autre terme, tout ce qui concerne la question de la gouvernance d'entreprise, dépend à la fois de la réussite ou de l'échec des managers, ils traitent de façon quotidienne les aspects de la gouvernance d'entreprise, ils améliorent le niveau, la qualité, vérifient la valeur d'éthique, la fraude et la responsabilité sociale de l'entreprise ainsi que pratiquent la gestion de risque\*, En plus ils sont responsable de système du contrôle interne.

-le contrôle interne est considéré comme étant une partie essentielle dont l'audit interne participe dans le cadre de la gouvernance d'entreprise. Suivant Root et Beyond, les

---

<sup>8</sup> PWC, , " les perspectives et les enjeux de l'audit interne en 2012", lettre de l'audit interne, n°11par PriceWaterHouse coopers.2008 Disponible sur : [http://www.Pwc.fr/ameliorer\\_la\\_performance\\_de\\_audit\\_interne.html.pdf](http://www.Pwc.fr/ameliorer_la_performance_de_audit_interne.html.pdf).

directeurs généraux sont les acteurs les plus importants dans la surveillance de processus du contrôle interne qui ajoutent la meilleure valeur, leur rôle doit être compatible avec les principes de bonne gouvernance d'entreprise.<sup>9</sup>

## **VI Les parties prenantes :**

### **VI-1 Définition :**

Lee and Sybille ont défini la partie prenante comme suit : « les parties prenantes au sein des sociétés sont des individus qui contribuent d'une manière volontairement ou involontairement à créer de la richesse, et qui sont donc bénéficiaires potentiels et/ou porteurs des risques. »

Cette définition montre une idée fondamentale, que les parties prenantes ont une partie dans les opérations de l'entreprise, dans le même sens que les associés ont une partie commun. Les parties prenantes partagent les risques communs et possibilité d'obtenir des bénéfices.

### **VI-2 Les types de parties prenantes :**

Freeman et Reed, indiquent que l'organisation est en accord multiple entre une entreprise et ses parties prenantes, ils proposent deux types de parties prenantes : partie prenante interne et externe.

#### **a- Les parties prenantes internes :**

-**Les actionnaires** : L'actionnaire est un investisseur en capital et un type particulier d'associé.

-**Les salariés** : (employés) d'une entreprise ont un intérêt dans l'entreprise, ils contribuent à l'activité et au bon fonctionnement de l'entreprise par leur travail et leurs compétences, . Ils attendent donc, de l'entreprise qu'elle leur offre un travail et des conditions de travail intéressantes.

#### **b- les parties prenantes externes :**

Il existe plusieurs acteurs économiques qui se situent dans l'environnement de l'entreprise et qui ont en même temps des relations direct ou indirect avec elle, chacun de ces

---

<sup>9</sup> Ziani abdelhak, Idem .p.p.92.93

acteurs peut influencer la réalisation des objectifs de l'entreprise ou être influencé par elle.

**1-Les créanciers** : sont toujours considérés comme l'un des principaux intervenants dans la société, on distingue deux types de créanciers :

-**les fournisseurs** : Les fournisseurs ont un intérêt au sein des entreprises ou ils fournissent pour deux raisons, d'abord avoir fourni aux entreprises des biens et services, ils veulent être sûrs qu'ils seront payés, en suite, ils seront intéressés par la continuité de la société, car ils souhaiteront avoir une prise durable pour leurs biens et services.

-**Les bailleurs de fonds** : comprennent les banques et d'autres institutions financières, ils veulent être sûrs que les entreprises auxquelles elles prêtent vont pouvoir rembourser leurs dettes.

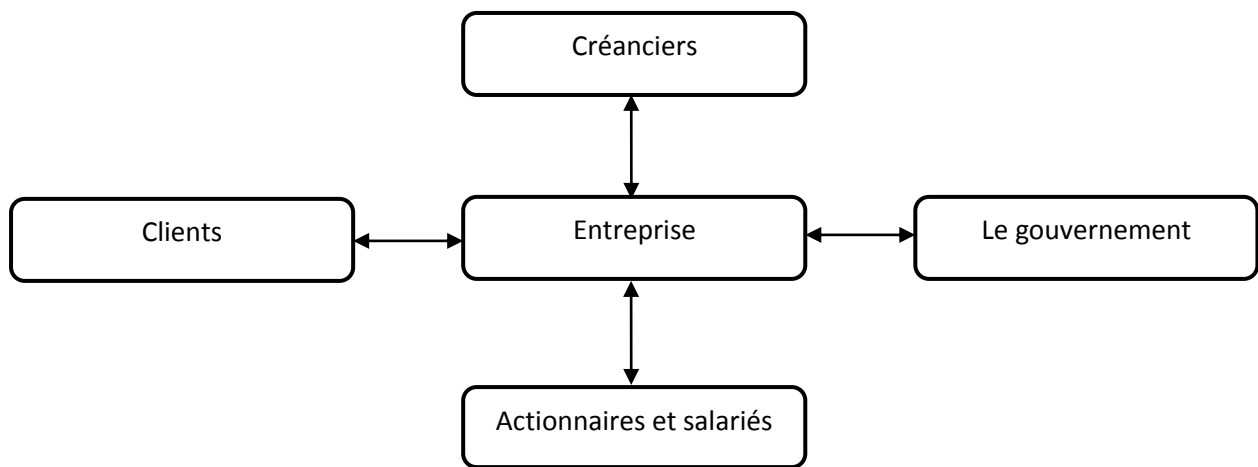
**2- les clients** : les clients sont de plus en plus exigeants, leurs attentes concernent en particulier le prix, la qualité, la sécurité des biens et services et les délais. Mallin nous a expliqué la façon dont les clients d'une entreprise aussi correspondent à la description de « partie prenante » dans une perspective de gouvernance d'entreprise.

**3- Le gouvernement** : le gouvernement attend de l'entreprise le paiement des impôts, taxes et cotisations sociales, mais aussi qu'elle mène des actions en termes d'emploi.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Ziani abdelhak. idem. p.p.95.96

Figure II-1 les relations de l'entreprise avec les parties prenantes

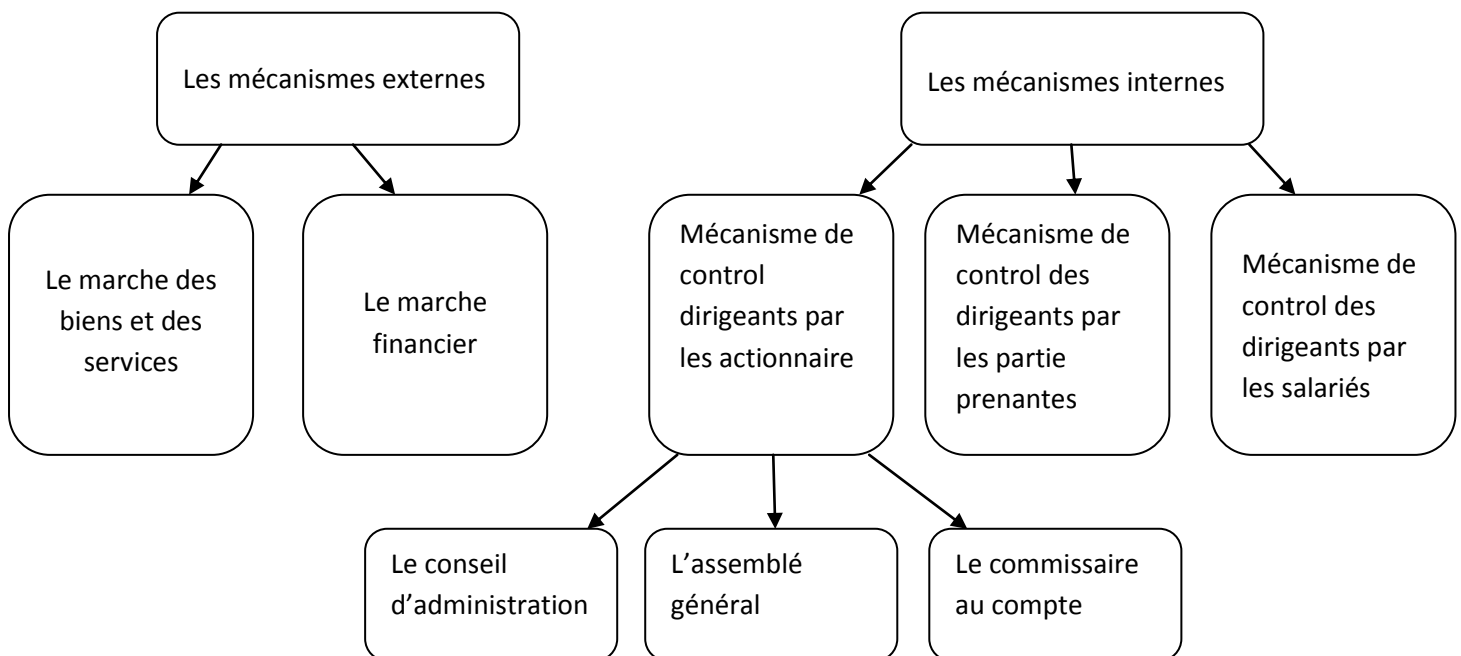


Source : élaboré par l'étudiante

### Section03 : les mécanismes de la gouvernance d'entreprise

Suivant la définition de la gouvernance d'entreprise "le système de la gouvernance recouvre l'ensemble des mécanismes ayant pour objet de discipliner les dirigeants et de réduire les conflits d'intérêts entre les dirigeants et les différents stakeholders de la firme, notamment, les actionnaires". Charreux a distingué deux types de mécanisme.1 (Les mécanismes internes et externes de la firme).

Figure II-2 : les mécanismes internes et externes de gouvernance :



Source élaboré par l'étudiante.

#### 1 les mécanismes internes de la gouvernance d'entreprise :

##### 1-1 les mécanismes de contrôle interne des dirigeants par les actionnaires :

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

(majoritaires) et dirigeants a été la thématique de la théorie de l'agence dont les bases furent jetées par Berle et Means dès 1932<sup>11</sup>.

Pour les théoriciens, ce phénomène de séparation des fonctions des actionnaires, managers et administrateurs est porteuse non seulement de conflits potentiels mais freinerait aussi leurs intérêts. et pour résoudre ce problème d'intérêts c'est-à-dire limiter ces divergences d'intérêts, il existe des mécanismes de contrôle des dirigeants :

-Le conseil d'administration ;

- L'assemblée générale ;

- Le commissaire aux comptes.

### **1 Le conseil d'administration :**

Le conseil d'administration est considéré par la théorie de l'agence comme l'un des principaux instruments permettant de protéger l'intérêt des actionnaires. Il est le cœur de la gouvernance, il joue un rôle principal de surveillance et de contrôle des activités de la haute direction.

Le conseil d'administration est le plus important mécanisme de contrôle interne de l'entreprise ayant la responsabilité ultime de son bon fonctionnement. Son rôle est claire, il est chargé de convoquer les assemblées générales, nommer et révoquer le président du CA et les dirigeants, contrôler la gestion de l'entreprise, adopter la stratégie, arrêter les comptes et contrôler la qualité de l'information.

### **2 L'assemblée générale :**

L'assemblée générale des actionnaires peut être ordinaire ou annuelle et se réunit au moins une fois par an, elle est l'organe qui rassemble tous les actionnaires d'une personne morale, elle est le moment privilégié pour informer les propriétaires sur la situation de l'entreprise.

---

<sup>11</sup> Ziani abdelhak.idem .p96.

Cette assemblée a pour objet l'examen des comptes annuels, du rapport des administrateurs et du rapport du commissaire (ou du réviseur d'entreprise).

Après l'adoption du bilan, l'assemblée générale se prononce pour un vote spécial sur la décharge des administrateurs et des commissaires pour l'exercice écoulé.

### **3 Le commissaire au compte :**

Le commissaire aux comptes est défini par l'article 27 de la loi 91-08 comme étant « toute personne qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle d'atteste de la sincérité et de la régularité des comptes des sociétés et des organisations. »

Le commissaire aux comptes dite « l'auditeur légale » a ainsi des moyens de pression qui lui permet de convaincre les dirigeants à avoir une bonne gestion et des résultats comptables fiables .

### **1-2 les mécanismes de contrôle des dirigeants par les salariés :**

Avant, il n'y avait aucun rôle des salariés en ce qui concerne le contrôle des dirigeants. Selon la théorie économique traditionnelle, il y a séparation fondamentale entre les salariés (producteurs) qui participent directement à la production et les capitalistes qui possèdent des moyens de production.

Aujourd'hui, le rôle des salariés devient plus que jamais un rôle incontournable au sein de l'entreprise, les salariés occupent Aujourd'hui une place centrale dans le système de la gouvernance de l'entreprise. Pour Charreaux et Desbrières, les salariés sont considérés comme étant des porteurs de ressources. Par conséquent, ils doivent aussi prétendre à la valeur créée, au même titre que les actionnaires, créanciers ou dirigeants.

### **1-3 les mécanismes de contrôle des dirigeants par d'autres parties prenantes :**

Pour la théorie des parties prenantes, l'entreprise ne se compose pas uniquement d'actionnaires et de salariés, d'autres partenaires, peuvent aussi influencer sur le bon fonctionnement de celle-ci, que sont les banques, les clients, l'Etat et les fournisseurs.

#### **a- le contrôle des dirigeants par l'état :**

L'objectif de ce type de contrôle est de garantir l'intérêt général de toutes les parties. L'intervention de l'Etat dans la gestion de l'entreprise se fait directement ou indirectement.

En ce qui concerne les contrôles directs, les agents de l'Etat comme par exemple, les inspecteurs du travail et les contrôleurs d'Etat ont pour mission de s'assurer que le dirigeant n'a pas adopté un comportement opportuniste. Pour les entreprises ou l'Etat est actionnaire majoritaire, le contrôle est effectué par la cour des comptes.<sup>12</sup>

### **b- le contrôle des dirigeants par les banques :**

Le comportement des dirigeants peut être aussi contrôlé par un autre acteur qui n'est que la banque. Les banques, jouent ce rôle du fait qu'ils sont considérés comme étant des actionnaires, ou créancière ou les deux à la fois. Dans le premier cas, les banques contrôlent les actions des dirigeants par le conseil d'administration ce mécanisme a été déjà abordé. Pour le deuxième cas, ou les banques deviennent 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.

-présenter les caractéristiques de l'entreprise (historique, les dirigeants, l'activité, le marché, les moyennes mises en œuvre, le patrimoine de l'entreprise, les modalités de règlement, les autres banques partenaires 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 (exposer les sûretés susceptibles d'être proposées en garantie) ;

---

<sup>12</sup> Ziani abdelhak.idem .p107

-définir les modalités de remboursement (exposer de quelle manière l'entreprise sera en mesure de rembourser le crédit : soit par encaissement de créances, ou par des revenus engendrés par le futur investissement et la capacité d'auto financement.

C'est à partir de ses informations recueillies que la banque accepte ou refuse le crédit demandé.<sup>13</sup>

### **c- Le contrôle des dirigeants par clients et fournisseurs :**

Les clients jouent un rôle important au sein de l'entreprise, la compétitivité de l'entreprise, sa performance et la création de la valeur ajoutée, dépendra de sa capacité à satisfaire toutes les exigences des clients.

les fournisseurs peuvent compromettre la rentabilité d'une entreprise si celle-ci ne répercute pas dans ses prix les hausses des coûts. En second lieu, les fournisseurs peuvent contrôler les comportements des dirigeants en lui exigeants des délais de règlement plus courts ou décider de se retirer du marché.

### **2-les mécanismes externes de gouvernance :**

Nous distinguons deux types de mécanismes de gouvernance externe :

#### **2-1 le marché des biens et des services :**

Pour Demsetz, un dirigeant qui opte pour une stratégie visant à satisfaire seulement ses intérêt au déterminent des intérêts des actionnaires peut contribuer à rendre l'entreprise moins compétitive.

La mauvaise gestion influence sur le résultat de l'entreprise, ce qui pourrait rendre cette entreprise défaillance, c'est —à- dire le risque d'une dégradation de la compétitivité qui doit limiter l'opportunisme du dirigeant. Plus la concurrence sera forte, plus ce mécanisme sera efficace<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Ziani abdelhak.idem. p 110

<sup>14</sup> Demsetz H., "The Structure of Ownership and Theory of The Firm" Journal of Law and Economics, 1983, pp.375-390.

**2-2 le marché financier :**

Le marché financier et la concurrence entre les dirigeants sont considérées comme étant un moyen de contrôle le plus efficace. Les actionnaires peuvent vendre leurs titres en cas de mauvaise gestion, ce qui signifie que les dirigeants vont perdre leurs avantages. Selon Manne, les dirigeants devraient répondre aux exigences des actionnaires surtout face à une pression que peut exercer le marché financier, cela veut dire, que les entreprises les mieux gérées voient les cours de l'action monter.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Ziani abdelhak. idem p.112.





**I. INFORMATION SUR LA BONNE APPLICATION DES PRINCIPES DE GOUVERNANCE :**

Cette information que doit donner l'audit interne est destinée non seulement à la direction générale, son premier interlocuteur, mais également au conseil et au comité d'audit. Et c'est en informant sur les principes fondamentaux que l'audit interne améliore le fonctionnement de ces différents organes et contribue à la gouvernance de l'entreprise. En attirant l'attention des responsables sur les règles à respecter, l'audit interne contribue ainsi à améliorer la gouvernance de l'organisation et en est donc un acteur à part entière.

Informé sur la bonne application des principes de gouvernance comprend trois aspects :

- S'assurer de la bonne application de la norme 2110 ;
- Auditer les relations et le fonctionnement direction générale/conseil/comité d'audit ;
- Contribuer à améliorer les relations avec les autres parties prenantes.<sup>1</sup>

**I.1. Appliquer la norme 2110 :**

Norme 2110 : Management des risques : participer à l'évaluation et à l'identification des risques.

La MPA (modalité pratique d'application) 2110-1 précise les responsabilités,

Suggère une méthodologie et donne des identifications pour apprécier le dispositif.

NMO (norme de mise en œuvre) 2110.A1. Surveiller et évaluer le système de management des risques. Il faudra éventuellement le concevoir en l'absence de Risk manager

NMO 2110.A2. Évaluer les risques afférent à la gouvernance, aux opérations et aux SI.

NMO 2110.C1 : s'intéresse à l'ensemble des risques lors des missions de conseil.

Cette norme impose à l'audit interne d'évaluer le gouvernement d'entreprise. Or, dès lors que les auditeurs internes ont initié cette évaluation, transmis à la direction générale et, indirectement, au conseil et au comité d'audit, les conclusions de leur rapport, ils informent du même coup les parties concernées sur les principes d'une bonne gouvernance et sur les progrès à accomplir pour y parvenir - si tant est qu'il y ait un progrès à faire dans ce domaine.

Pour s'assurer du respect de la norme 2110, les auditeurs internes examinent les quatre points ci-après qui sont alors autant d'informations transmises aux destinataires de rapports.

---

<sup>1</sup> Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion, Eyrolles, Paris, 2011, p.160.

**I-1-1 : « Promouvoir des règles d'éthiques et des valeurs appropriées au sein de l'organisation :**

Pour analyser dans quelle mesure l'entreprise satisfait cette exigence, l'auditeur interne s'enquiert des points suivants qui sont autant d'informations sur les conditions d'une bonne gouvernance :

- l'entreprise dispose-t-elle d'un code éthique ? ce dernier est-il connu des responsables de tous niveaux ? comment est-il communiqué ? s'apparente-t-il à un code de déontologie déclinant les règles essentielles des métiers de l'organisation ou n'est-ce qu'un recueil de principes moraux sans incidence pratique ?
- l'organisation a-t-elle un poste de déontologue ? est-il confié à une personne ayant autorité ? celle-ci est-elle rattachée au plus haut niveau ?
- Existe-t-il des règles écrites précises et connues de tous concernant les conflits d'intérêt et le trafic d'influence ?
- la hiérarchie donne-t-elle l'exemple d'un strict respect des règles internes et externes ?
- à tous les niveaux, les délégations de pouvoir sont-elles complètes et à jour ? le délégataire a-t-il par ailleurs tous les moyens pour exercer les pouvoirs délégués ?
- examine-t-on régulièrement les activités susceptibles d'engendrer des pressions et des dérives ?

La réponse positive à tous ces points signe le respect des valeurs d'une bonne gouvernance. En effet, leur suivi fournit l'information nécessaire sur la bonne application des principes régissant le sujet.<sup>2</sup>

**I-1-2 « garantir une gestion efficace des performances de l'organisation assortie d'une obligation de rendre compte »**

Ce second terme de l'évaluation du gouvernement d'entreprise exige la prise en compte des points suivants :

- la définition, à tous les échelons, d'objectifs quantitatifs ou qualitatifs déclinés de haut en bas (top down) de la hiérarchie, avec pour référence les objectifs stratégiques de l'organisation. En effet, la performance ne se définit que par rapport

---

<sup>2</sup> Jacques renard et Sophie Nussbaumer, Audit interne et contrôle de gestion. Idem, p161

à la réalisation d'un objectifs qui, s'il n'existe pas, ne peut être mesuré. On doit donc considérer l'existence d'une cohérence entre tous les objectifs et, singulièrement, entre objectifs stratégiques et objectifs opérationnels ;

-des indicateurs de mesure et de suivi des objectifs, quantitatifs ou qualitatifs, judicieusement choisis avec pour sous-jacent une bonne qualité du système d'information ;

-la responsabilisation de chacun par un compte-rendu des résultats, sous quelle que forme que ce soit, complété si nécessaire par un tableau de mesures à prendre pour atteindre l'objectif.

### **I-1-3 « communiquer aux services concernés les informations relatives aux risques et aux contrôles »**

Sur cette invitation faite aux auditeurs internes de s'assurer que l'organisation informe convenablement « les services concernés » quant à l'état du contrôle interne (risques et contrôles) , la norme impose deux exigences :

-l'identification des services concernés qui sont, en fait, tous ceux qui ont des Objectifs, aussi bien les responsables opérationnels que la direction générale. Mais aussi, et surtout, on veille à ce qu'il n'existe pas d'informations filtrées ou Sélectionnées pour le conseil et le comité d'audit. A ce titre, il faut se méfier des « Notes de synthèse » qui, même de bonne foi mettent trop souvent en exergue les informations jugées «essentielles » par le rédacteur alors que le point de vue du destinataire peut être différent.

Rien ne remplace l'information exhaustive ;

-une information sur les risques et contrôles. En d'autres termes, cela revient à dresser un état du contrôle interne ; ce que préconisent par ailleurs aussi bien le sarbanes-Oxley- act que la SEC ( loi sur la sécurité financière).

### **I-1-4 « fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management et assurer une coordination de leurs activités »**

Cette exigence implique que tous les acteurs aient accès aux informations qui leur sont nécessaire. Elle condamne toute rétention d'information qui pourrait nuire à l'exercice de la mission confiée aux intéressés.

A cette exigence s'ajoute la nécessaire coordination pour éviter contradictions,

doubles emplois ou missions. Cette préoccupation peut être étendue à notre sujet : la plupart de ces informations sont également utilisées par le contrôle de gestion, parfois à des fins différentes et parfois dans un objectif identique.

Dans ce contexte, les relations avec les comités d'audit jouent un rôle capital dès 2002, une enquête nationale confirmait que :

- 85% des responsables d'audit interne participent à toutes les réunions des comités d'audit ;
- 1/3 d'entre eux rencontrent le président de comité d'audit en tête à tête .

Les principaux sujets évoqués sont :

- l'examen de la conclusion des missions ;
- la revue de l'évaluation des risques ;
- le suivi des actions de progrès.

On perçoit que, sur tous ces sujets, il y a matière à enrichissement par le contrôle de gestion, d'où une nécessaire concentration et information à organiser sur le sujet.

Lorsque l'audit interne informe sur la bonne application de ces principes ou en signale les imperfections, il contribue à l'amélioration du gouvernement d'entreprise.

Il en est de même lorsqu' 'il contribue à améliorer la maîtrise des risques.<sup>3</sup>

### **I-2 Auditer les relations direction générale/conseil/comité d'audit :**

Ces relations sont au cœur même de la gouvernance stratégique .La définition du comité Cadbury, précisant que « la gouvernance est la façon dont les entreprise sont dirigées et contrôlées » de la définition, mais uniquement dans ses aspects formels et organisationnels.

De fait, la fonction d'audit n'a pas son mot à dire sur les choix et options pris, pas plus que le jugement porté sur les actions en cours et les conséquences à en tirer.

En revanche, l'audit interne peut et doit porter un regard sur la façon dont ces fonctions sont maîtrisées. Plusieurs questions se posent au titre desquelles : les différents acteurs ont-ils défini convenablement les missions qui leur incombent ? a-t-on prévu la mise en place des moyens nécessaires pour les remplir ?reçoivent-ils en temps utile les informations qui leur sont nécessaires ? sait-on distinguer de façon cohérente et rationnelle le principal et l'accessoire ?

il est également possible d'ajouter un regard critique sur :

- la fréquence des réunions du conseil et du comité d'audit ;

---

<sup>3</sup> Jacque Renard et Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion. Idem, p.p.162.163.

-la nature des informations qui leurs sont transmises ;

-le suivi de leurs décisions et observations ;

Le degré d'autonomie de la direction générale.

Ce sont autant de questions auxquelles une mission d'audit sur le fonctionnement de ces trois organes peut répondre. Et ce sont autant de réponses qui vont, au premier chef, intéresser le contrôle de gestion et lui permettre d'affiner ses analyses.

Les recommandations contribuent évidemment de façon significative à améliorer le gouvernement d'entreprise puisqu'elles permettent un fonctionnement plus harmonieux des trois organes, socle de la gouvernance stratégique.

### **I-3 Contribuer à améliorer les relations avec les autres parties prenantes :**

Le problème est de même nature. Sans qu'il s'agisse nécessairement de missions spécifiques, c'est au cours de leurs différentes missions d'audit que les auditeurs internes se penchent sur la qualité des relations avec les responsables opérationnels, les commissaires aux comptes et auditeurs externes, les autorités de tutelle et les rapports de ces différents parties avec les organes dirigeants.

A chaque fois que des contacts isolent des insuffisances ou des distorsions, voire des favoritismes ; à chaque fois que l'on porte remède à des situations de déséquilibre ; à chaque fois que l'on met en évidence la prééminence de l'un sur l'autre ou l'inexistence de rapports de travail qui devraient exister : à chaque fois, nous sommes au cœur même d'une démarche bien comprise d'améliorations de la gouvernance. Et on perçoit bien que tous ces sujets relèvent de l'environnement de contrôle : un environnement de contrôle de qualité est la garantie d'un bon gouvernement d'entreprise.<sup>4</sup>

## **II- Amélioration de la maîtrise des risques :**

Maîtriser les risques, c'est prendre une option sérieuse sur la réalisation des objectifs, qu'il s'agisse d'objectifs stratégiques ou d'objectifs opérationnels.

C'est donc une obligation pour qui souhaite un gouvernement d'entreprise de bonne qualité.

Cela implique :

---

<sup>4</sup> Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, Audit interne et Contrôle de gestion .Idem, p.p.163.164

- une contribution de l'audit interne à cette amélioration ;
- une définition précise de la politique de management des risques.

### **II-1 Contribution de l'audit interne à la maîtrise des risques :**

Cette contribution résulte naturellement de la mission de l'audit interne :

Déceler les risques non couverts ou mal couverts et, par une analyse de la cause, recommander les mesures à prendre pour une meilleure maîtrise.

Elle résulte également de trois autres facteurs :

- Le premier relève du rôle de l'audit interne dans le suivi de ses recommandations .Il lui appartient de tout faire pour appliquer ces recommandations et signaler, à la direction générale, les cas graves dans lesquels le risque persisterait durablement. A ce titre, les normes demandent au responsable de l'audit interne de mettre en place un système de suivi des risques ;
- Le second facteur est, là comme ailleurs, dans le rôle pédagogique des auditeurs qui, à l'occasion de leurs missions, doivent constamment sensibiliser tous les acteurs aux problèmes de risques. Encore faut-il veiller à ne pas prêcher le travail sans risques ! là, comme ailleurs, l'excès est un défaut. Seuls sont à considérer les risques qui, pour chacun et dans chaque activité, sont significatifs. Et on sait qu'un risque significatif est celui qui, directement ou indirectement, peut nuire à la réalisation des objectifs ; d'où la nécessité de la définition préalable d'une politique de risques ;
- Le troisième point se situe dans l'approche globale de l'audit interne . Le risque peut être appréhendé dans ses trois dimensions :
  - La dimensions stratégique : grâce à la collaboration du contrôle de gestion, les risques stratégiques peuvent être désormais pris en considération dans tous leurs aspects ;
  - La dimension management : le traditionnel champ d'action de l'audit interne peut être pleinement partagé avec le contrôle de gestion ;
  - La dimension financière : elle est trop souvent la seule prise en considération .Cela dit, elle est toujours la résultante des deux précédentes.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Jacque Renard et Sophie Nussbaumer, Audit interne et Contrôle de gestion,p.p.164.165.

**II-2 Définition de la politique de management des risques :**

Cette exigence implique que soient connus de tous les acteurs les éléments de la politique de management des risques . cela suppose préalablement qu'ils existent.

Pour ce faire, il faut :

- Une définition précise des limites de l'acceptation du risque (ou, en d'autres termes, d'appétence pour le risque) et de tolérance aux risques.
- Une identification précise des risques inhérents à chaque activité ;
- Une évaluation des risques fournie par les spécialistes de l'entreprise. Elle

Soit quantitative, soit semi-quantitative ou encore qualitative. On apprécie la méthode choisie et l'importance de l'impact l'emportera toujours sur la fréquence ;

- Une politique de traitement des risques en relation directe avec la politique d'assurance.

Lorsqu'il y a un risk manager, c'est lui qui doit proposer ces éléments à la direction générale. L'association européenne des risk managers est très claire sur ce point .

Elle précise que « la gestion du risque fait partie intégrante de la stratégie de toute organisation ». C'est pourquoi, à défaut de risk manager, il incombe à la direction générale de définir la politique de risques, et à l'audit interne de s'assurer de son existence. C'est en tout état de cause une démarche indispensable puisqu'elle

conditionne la politique budgétaire et la politique d'investissement, et influence également la stratégie. L'on comprend son importance pour le contrôle de gestion qui doit impérativement être informé, et il le sera d'autant plus dans la nouvelle

approche. Cela va bien dans le sens des attentes formulées auprès des contrôleurs de gestion, à savoir une implication dans la gestion des risques car c'est là que

Réside une marge de progrès.<sup>6</sup>

On peut dire que l'audit interne est le chien de garde de l'existence d'une bonne définition d'une politique de management des risques. A ce titre, il contribue à améliorer le gouvernement d'entreprise.

---

<sup>6</sup> Enquête Internationale (9pays) de la Gegos en partenariat avec la DFCG à l'initiative de F-X. Durant 2009.

**III- Evaluation du contrôle interne :**

Evaluer le contrôle interne, c'est donner une photographie sur la façon dont les risques sont maîtrisés au sein de l'organisation. Du même coup, c'est mettre en évidence les points faibles susceptibles de nuire à la réalisation des objectifs. « Identifier » est le préalable obligatoire à « améliorer » tandis qu' « améliorer » est un pas de plus vers la bonne gouvernance.

Cela implique donc avant tout de procéder périodiquement à une évaluation du contrôle interne. Or l'évaluation du contrôle interne est opérée déjà en temps réel et de façon permanente par chaque responsable opérationnel « propriétaire » de son contrôle interne. Il peut être assisté dans cette tâche par le « **contrôleur interne** » qui, jouant ce rôle de façon permanente, est du même coup une source précieuse d'information pour l'audit interne. Et l'évaluation périodique par l'audit interne ne peut jamais être exhaustive et a toujours un temps de retard ; à l'inverse de celle du contrôleur interne qui est permanente et se déroule en temps réel.

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

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

Il va de soi que cette appréciation est extrêmement précieuse pour le contrôleur Interne, les managers et la direction générale.

Pour la réaliser, les auditeurs internes partent des constats de leurs missions et en tirent les conclusions.

Trois méthodes s'offrent à eux pour y parvenir :

- La méthode subjective ;
- La méthode chiffré ;

- La méthode objective.<sup>7</sup>

### III-1 La méthode subjective :

Elle est utilisée à partir des constats des auditeurs internes. Chaque mission d'audit permet de porter un jugement sur la qualité du contrôle interne du secteur audité. Le cumul de ces jugements constitue l'appréciation globale à un instant de la qualité du contrôle interne de l'organisation tout entière.

Cette méthode qui a le mérite de la simplicité présente, néanmoins, un double inconvénient :

- Elle ne permet pas de mesurer valablement les évolutions dans le temps d'une activité. En effet, deux missions d'audit successives conduites par des auditeurs différents ne sont pas comparables : le jugement de l'un ou de l'autre est plus rigoureux ou plus laxiste ;
- De la même façon cette méthode n'autorise pas les comparaisons entre les différents services. L'appréciation du contrôle interne du service achats et celle portant sur la fonction trésorerie seront difficilement comparables car réalisées par des auditeurs différents.

D'où la nécessité de la seconde méthode.

### III-2 La méthode chiffrée :

L'aspect subjectif est atténué puisque les auditeurs expriment leur opinion par un chiffre. Dans ce cas, le jugement global n'est plus affaire d'appréciation : il résulte d'une simple addition de chiffres dont le résultat est, alors, sans appel.

A chaque mission d'audit, l'auditeur chiffre son appréciation sur l'activité audité en donnant une note (de 1 à 5) sur la qualité des différentes familles de dispositifs de contrôle interne : procédures, organisation, supervision, moyens, etc. cette démarche

l'oblige à avoir une vision de synthèse implicitement moins subjective. c'est la vision « hélicoptère » des anglo-saxons. Tout ceci se gère et se met à jour sur un tableur Excel.

Si la subjectivité est ici atténuée, elle demeure ; à la différence de la méthode suivante.

---

<sup>7</sup> Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, Audit interne et Contrôle de gestion, p.p.167.168.

**III-3 La méthode objective :**

Elle suppose un programme informatique dont lequel toutes les situations possibles ont été envisagées et chiffrées. Cette estimation est doublement pondérée en fonction de l'opération même au sein de chaque activité et en fonction de l'activité selon le plan d'audit.

Sans entrer dans le détail, observons que cette méthode :

- Exige un important travail préparatoire qui n'est pas réalisable par tous ;
- Est peu répandue : la plupart des services d'audit interne préférant une méthode plus simple, même imparfaite. Ne sommes-nous pas dans le domaine de la relativité avec une photographie qui évolue constamment ?

Mais quelle que soit la méthode, évaluer le contrôle interne, c'est apporter une contribution essentielle à la mesure des forces et faiblesses de l'organisation. C'est donc se mettre en position de pouvoir en améliorer le fonctionnement et, finalement, être partie prenante au gouvernement d'entreprise.

Un second acteur peut alors prendre le relais pour aller plus loin encore :

le contrôleur de gestion. Et il le prend d'autant plus facilement et efficacement que ses travaux vont être rationalisés, coordonnés et donc cohérents.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, Audit Interne et Contrôle de Gestion, p.p.168.169.



