Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale

Vol 15 N°1. Année 2021
EISSN 2600- 6502

APPORT DE L'AUDIT INTERNE À LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES : CAS DE L'ALGERIE

CONTRIBUTION OF INTERNAL AUDIT TO CORPORATE GOVERNANCE: CASE OF ALGERIA

Hamida Adja[1*], Kechad Rabah[2], Colot Olivier [3]

1 Laboratoire : REDSIEM, Ecole Supérieure de Commerce (Algérie) et Université de Mons (Belgique)
2 Ecole Supérieure de Commerce (Algérie)
3 Université de Mons (Belgique)

Date de Réception : 30/01/2020 ;Date de révision : 06/10 /2020 ; Date d'acceptation :26 /01 / 2021

RESUME

La gouvernance d'entreprise constitue une des thématiques d'actualité, notamment après la série de scandales survenus depuis le début du 21ème siècle. En réponse à ces dysfonctionnements, une attention particulière a été accordée à l'audit interne pour réduire les risques, assurer la transparence et garantir une meilleure gouvernance. Cette étude vise à expliquer la manière dont l'audit interne renforce la gouvernance d'entreprise en Algérie. Pour ce faire, une méthode qualitative à l'aide d'un entretien semi-directif a été adoptée.

Les résultats indiquent que l'audit interne améliore la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne, la gestion des risques, la réduction des asymétries informationnelles, et la protection des droits des parties prenantes. Néanmoins, les signes d'une bonne gouvernance d'entreprise en Algérie sont encore faibles, cela est dû principalement à l'absence d'audit interne dans de nombreuses entreprises, à son rattachement à la direction générale, et à l'environnement macroéconomique défavorable.

Mots clés : Audit interne; Gouvernance d'entreprise; Gestion des risques; Contrôle interne; Asymétrie d'information.

Classification JEL: G34, M42.

ABSTRACT

Corporate governance is one of the topical themes, especially after the series of scandals at the beginning of the 21st century. In response to these shortcomings, special attention was paid to internal audit to reduce risks, ensure transparency and guarantee better governance. This study aims to explain how internal audit strengthens the governance of Algerian companies. To do this, a qualitative method using a semi-structured interview has been adopted.

The results show that internal audit improves corporate governance through the assessment of internal control, risk management, reduction of information asymmetries, and protection of the stakeholders' rights. However, the signs of good corporate governance in Algeria are still weak, mainly due to the absence of internal audit in most of the companies, its dependence from general management, and the unfavorable macroeconomic environment

Keywords: Internal Audit; Corporate governance; Risk management; Internal control; Information asymmetry.

JEL classification : G34, M42.

* l'auteur correspondant : Hamida Adja, email : etd_ahamida@esc-alger.dz

INTRODUCTION

Suite aux problèmes financiers rencontrés par de nombreuses d'entreprises dans le monde ces dernières années, plusieurs institutions internationales se sont impliquées dans l'élaboration de codes et de lois donnant à l'audit interne une place prioritaire, et ce, afin de conduire les entreprises à plus de transparence, notamment en terme d'information financière, et rétablir un climat de confiance et d'éthique dans l'environnement des affaires. De surcroît, l'institut des auditeurs internes a donné une nouvelle définition de l'audit interne en précisant sa place dans la gouvernance d'entreprise, et lui exigeant d'évaluer les processus de management des risques, de contrôles et de gouvernement d'entreprise.

L'Algérie n'est pas épargnée, notamment avec la multiplication des scandales de corruption, ce qui a amené l'Etat à légiférer de nouvelles lois en matière d'audit interne pour y faire face. Il nous a apparu pertinent de mobiliser les théories et les études déjà effectuées pour comprendre comment l'audit interne améliore-t-il la gouvernance de l'entreprise algérienne ?

Pour répondre à notre problématique nous avons fait appel à une étude qualitative sous forme d'entretien semi-directif auprès du président du cercle d'action et de réflexion autour de l'entreprise.

Ce travail s'articule autour de quatre sections, la première expose le contexte de la recherche. La seconde présente la revue de littérature. La troisième met en exergue la méthodologie adoptée et la dernière résume les résultats obtenus.

1 APERÇU SUR LE CONTEXTE DE LA RECHERCHE : L'ALGERIE

Le débat sur la gouvernance d'entreprise en Algérie remonte aux années 2000 avec les scandales de la banque El Khalifa, et la Banque commerciale et industrielle d'Algérie (BCIA), auxquelles s'ajoute la mondialisation et la transition de l'économie algérienne qui ont nécessité des réformes et des plans d'ajustement structurels de masse afin de réussir ce passage délicat d'une économie administrée à une économie de marché. Tous ces éléments ont incité le gouvernement algérien à adopter une démarche de bonne gouvernance et instaurer un cadre institutionnel permettant de répondre aux normes internationales. Les chefs d'entreprise ont eu conscience aussi de cette situation, la raison pour laquelle, ils ont fournis des efforts remarquables afin d'améliorer la gouvernance de leurs entreprises qui était pendant longtemps un aspect négligé et mis en marge. Ces efforts ont été concrétisés par le lancement d'un code de bonne gouvernance, qui est le premier de son genre en Algérie.

Le code de gouvernance en Algérie (GOAL) a vu le jour en 2009 suite à l'initiative du Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise (CARE), du Forum des Chefs d'Entreprises (FCE), de l'Association des Producteurs Algériens de Boissons (APAB) avec le soutien du Ministère de la PME et de l'Artisanat et de la Société Financière Internationale (SFI). Ce code reprend les principes dictés par les codes internationaux de gouvernance d'entreprise et met à la disposition de l'entreprise algérienne un cadre référentiel adapté à ses spécificités d'une manière particulière et à celles de l'économie algérienne d'une façon générale. Il s'adresse particulièrement aux PME, mais aussi à tout autre type d'entreprise privée souhaitant le considérer comme une source d'inspiration, quant à l'entreprise publique qui souffre d'autres problèmes dans sa gouvernance et qui ne sont pas pris en considération dans ce code, les pouvoirs publics ont préféré s'aligner aux principes de gouvernement des entreprises publiques de l'OCDE initiés en 2002 et revus en 2004.

Le code de gouvernance algérien est structuré en trois parties, la première aborde le contexte algérien et les problèmes de la gouvernance de l'entreprise algérienne, la seconde expose les standards clefs de la gouvernance d'entreprise ayant pour objectif l'amélioration du respect de quatre grands principes qui sont l'équité, la transparence, la responsabilité et l'imputabilité. Quant à la dernière partie, elle cumule un

ensemble d'annexes qui servent comme outils et conseils pratiques pour l'entreprise algérienne. Dans le but d'assurer la pérennisation de ce code, une Association Nationale pour la Promotion de la Gouvernance d'Entreprise baptisée « HAWKAMA El Djazaïr » a été lancée en octobre 2010. Ce projet de partenariat public-privé vise à développer de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise permettant de renforcer la compétitivité et le développement économique en Algérie, et ce, en faisant appel à des d'activités de formation, d'information, de conseil, d'études et de plaidoyer.

Le CARE en bénéficiant de l'appui du CIPE (Center For International Private Entreprise), a initié une enquête (HAWKAMA, 2010) sur un échantillon de 201 entreprises et qui a porté sur la compréhension et les pratiques de gouvernance dans les entreprises algériennes. Cette enquête a révélé qu'à l'échelle nationale seules 35% d'entreprises ont connaissance de l'existence de ce code, Cependant, les dirigeants ont une conscience de l'importance des pratiques de bonne gouvernance sur la performance de leurs entreprises et leur l'environnement des affaires d'une manière générale, mais ces derniers ne maitrisent pas ce concept, la raison pour laquelle la plupart d'entre eux ont exprimé leur volonté de recevoir des formations en la matière.

Les résultats ont indiqué également que le niveau de la gouvernance d'entreprise en Algérie est faible, pour preuve, la diffusion de l'information et la transparence qui sont des piliers de la gouvernance d'entreprise ne sont pas encore respectées. En outre, l'exercice de la fonction d'audit est marginal et souffre d'une multitude de défaillances. Dans ce sens, l'enquête a signalé que 36% des entreprises algériennes réalisent uniquement les audits annuels exigés par la règlementation, et plus de 46% d'entreprises n'effectuent aucune mission d'audit.

Ces résultats nous permettent de conclure le rôle que joue l'audit notamment l'audit interne en terme d'évaluation du contrôle interne, la bonne gestion des risques, mais aussi dans l'installation d'un climat de confiance et de transparence grâce aux publications régulières et faibles contribuant à l'amélioration de la gouvernance au sein des entreprises. En Algérie depuis son apparition, l'audit interne était toujours considéré comme un moyen de contrôle et de surveillance. A partir de 1988, Il est devenu une exigence réglementaire à travers la loi 88-01 du 12/01/1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques et économiques (EPE) et qui exige aux EPE de se doter d'une structure d'audit interne notamment dans son article 40, qui stipule que « *Les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit et d'améliorer d'une manière constante leurs procédés de fonctionnement* »

Néanmoins, après l'instauration de cette obligation légale, il a été observé que les pratiques d'audit interne au sein des entreprises algériennes n'étaient pas conformes aux normes internationales. En effet, les entreprises nommaient une personne généralement appelée « assistant chargé de l'audit » qui assure les travaux d'audit interne et d'autres fonctions. A l'époque, le besoin en formation des auditeurs internes était plus important que la légifération de textes.

Cette loi a été abrogée avec la promulgation de l'ordonnance 95/25 du 25 septembre 1995 portant sur la gestion des capitaux marchands de l'Etat. L'article 28 stipule que « *toutes les dispositions contraires à la présente ordonnance sont abrogées et notamment : la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques à l'exception de ses titres III et IV…*». Ce qui rend l'audit interne une option facultative, mais largement conseillé notamment par l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) crée en 1993 et qui a pour mission le développement de l'audit interne et l'évaluation de la compétence professionnelle de ses membres à travers des formations, des séminaires et des débats. Cette association est affiliée à l'Institut International de l'Audit (IIA), et ce, depuis 1995.

L'enquête réalisée par cette Association en collaboration avec le cabinet français d'audit et de conseil Deloitte en 2005/2006 a permis de donner une lecture globale sur la réalité de l'audit interne en Algérie. Dans

le cadre de cette recherche, un questionnaire a été adressé à près de 200 entreprises publiques créées dans les années 1980, sur ce nombre d'entreprises sollicitées, 41 sociétés ont répondu, soit un taux de réponse de 20,5%. Les chargés de cette enquête ont considéré ce taux comme une représentativité suffisante.

Cette étude a conclu que la situation de l'audit interne en Algérie est à son stade embryonnaire. En effet, les résultats ont indiqué que 3 % uniquement des 41 entreprises interrogée possèdent un comité d'audit. Elle a révélé aussi qu'a plus de 92%, la fonction d'audit interne est rattachée au plus haut niveau hiérarchique, en grande majorité à la direction générale et dans des cas très rare au conseil d'administration ou le comité d'audit. En outre, la communication entre le service d'audit interne et l'instance à laquelle est rattachée se réalise informellement dans 65% des entreprises questionnées. Cette étude a souligné l'existence d'une confusion entre l'audit interne et l'inspection. En résumé, cette étude a mis en exergue les faiblesses de de la fonction d'audit interne dans l'entreprise publique algérienne qui sont, selon les chargés de cette recherche principalement dues à sa dimension limitée et l'absence d'une charte d'audit et d'un comité d'audit dans la majorité des entreprises algériennes.

En somme, l'Algérie a fourni des efforts considérables en matière de l'audit interne dans le but d'améliorer la qualité de la gouvernance au sein de l'entreprise algérienne, ce qui peut être observé à travers la création de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA) ayant pour objectif la promotion de l'audit. L'Algérie est aussi l'un des rare pays qui ont pris l'initiative de légiférer des textes en la matière. Ces initiatives prises n'ont pas abouti à leurs objectifs escomptés. L'audit interne présente encore des signaux négatifs, cela est dû à des raisons multiples telles que l'insuffisance du cadre réglementaire proposé notamment en termes de précision du fonctionnement de cette structure à mettre en place. Il faudra penser probablement à des textes plus sophistiqués adaptés au contexte algérien tels que les lois Sarbanes-Oxley (SOX) aux Etats-Unis et la loi de Sécurité Financière (LSF) en France. Le manque de compétences managériales dans la plupart des entreprises privées qui sont majoritairement des PME familiales entrave le développement de l'audit interne, ce qui nécessite des formations de masse afin de leur permettre de maîtriser son fonctionnement et comprendre que l'audit interne n'est pas un moyen d'inspection mais plutôt un outil d'amélioration de leur gouvernance et performance.

Cette situation ne peut refléter en aucun cas le désintéressement des chefs d'entreprise, mais l'environnement algérien des affaires, caractérisé par une culture de non transparence et une crise de confiance, est la raison majeure empêchant l'accélération en matière d'audit interne et de gouvernance et engendrant leur passage à un second plan. Donc, la problématique est loin d'être uniquement d'ordre méthodologique, mais elle découle en grande partie des spécificités de l'environnement macroéconomique algérien. Des efforts énormes de sensibilisation, de formation, et des réformes seront indispensables afin d'améliorer le climat des affaires en Algérie et le rendre plus favorable.

2 REVUE DE LITTERATURE

2.1 SURVOL THEORIQUE

L'amélioration de la gouvernance d'entreprise basée sur l'audit interne constitue une véritable nécessité, en effet, ce dernier se présente comme l'un des mécanismes le plus performant dans le système de la gouvernance d'entreprise. Nous allons, donc, essayer à travers cette partie d'éclairer la relation étroite entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise.

2.1.1 DEFINITION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

De nombreuses définitions de la gouvernance d'entreprise ont été proposées, chacune d'elle présente des caractéristiques intéressantes (Cabane, 2013). Charreaux (1997) a centré sa définition sur la limitation du pouvoir des dirigeants, il définit le gouvernement d'entreprise comme étant l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, en

d'autres termes, les mécanismes permettent de gouverner leur conduite et définir leur espace discrétionnaire. Shleifer et Vishny (1997) ont proposé une définition axée sur la maximisation de la valeur actionnariale, selon ces auteurs la gouvernance des entreprises est l'ensemble des mécanismes permettant de garantir un retour sur investissement aux différents bailleurs de fonds, et limitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants. L'OCDE (1999) à son tour a tenté d'éclairer ce concept, en fournissant une définition large et consensuelle qui insère l'implication des parties prenantes dans le processus de la gouvernance d'entreprises, selon cette organisation, la gouvernance d'entreprise est l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et les diverses autres parties prenantes. Elle fournit également le cadre au sein duquel sont fixés les objectifs de l'entreprise et définit les moyens nécessaires pour l'atteinte de ces objectifs et pour la surveillance de la performance. Gomez (2009) a complété la définition de Charreaux de 1997 fondée sur la limitation de la discrétion managériale, en introduisant l'idée de la pérennité, il a défini la gouvernance d'entreprise par l'ensemble de dispositions légales, réglementaires ou pratiques qui délimitent l'étendue du pouvoir et des responsabilités de ceux qui sont chargés d'orienter durablement l'entreprise. Quant à Pérez (2009), il a donné une définition saisissante et forte. D'après cet auteur : « *La gouvernance, c'est en quelque sorte le management du management, un méta-management*».

En synthèse, la gouvernance d'entreprise est un système qui garantit l'harmonie et la cohérence entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, en précisant les pouvoirs, la responsabilité, voire la nature des relations entre eux, via un ensemble de mécanismes garantissant la création de la valeur et la pérennité de l'entreprise.

2.1.2 DEFINITION DE L'AUDIT INTERNE

L'audit interne a vu la succession de nombreuses définitions. Au départ, il était considéré comme le contrôle des contrôles (Candau, 1985). L'évolution de l'audit interne est fortement stimulée par la création à New-York en 1941 de l'IIA (Institute of Internal Auditors) qui a permis de fixer la nature, les objectifs et le champ d'intervention de l'audit interne. Après sa première tentative de définition de l'audit interne en tant que fonction de conseil indépendante et objective permettant d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Cette dernière a actualisé sa définition en 1999, pour proposer une définition officielle et plus large selon laquelle l'audit interne est : «*une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* ». Cette définition a été approuvée l'an 2000 par le Conseil d'Administration de l'IFACI (Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Interne). Plusieurs tentatives pour élargir la notion de d'audit interne ont été proposées. Weber (2008) définit l'audit interne 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 prédéterminés, critères acceptés et communiquer les résultats aux utilisateurs prévus. Les critères auxquels l'état actuel est comparé peut être une norme légale ou réglementaire ou générés en interne des politiques et procédures*".

Dans l'ensemble, ces définitions se complètent, et précisent le rôle que joue de l'audit interne dans l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne et l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

2.1.3 L'AUDIT INTERNE ET CERTAINES THEORIES DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Une variété de théories peut être mobilisée afin expliquer la nature de la relation existante entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise (Ebondo Wa Mandzila, 2006). Dans ce qui suit, nous abordons la théorie de l'agence et celle des coûts de transaction qui sont les deux plus marquantes théories.

2.1.3.1 AUDIT INTERNE, THEORIE D'AGENCE ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

La relation d'agence liant les actionnaires et les dirigeants est accompagnée par une délégation d'un certain pouvoir aux dirigeants, ce qui provoque des conflits d'intérêts entre ces deux parties, et influence de façon inefficace la performance de l'organisation. L'asymétrie d'information constitue un des problèmes majeurs de la relation d'agence (Jensen & Meckling, 1976). Elle caractérise les relations où un agent détient de l'information (parfaite) qu'un autre n'a pas (information imparfaite). Or cet individu peut ne pas avoir un intérêt à révéler cette ressource rare que constitue une information utile. Cette asymétrie dans l'obtention et le partage de l'information permet, en effet, dans certain cas, d'augmenter la marge de liberté et le pouvoir d'un agent au sein de l'organisation, ainsi les dirigeants souhaitant s'enraciner peuvent donc veiller à augmenter l'incertitude des autres partenaires. Des stratégies de rétention ou de déformation d'information peuvent alors s'avérer efficace pour renforcer leurs pouvoirs de négociation (Parrat, 1999).

Selon Pigé (2001), l'asymétrie d'information peut surgir entre dirigeants et représentants des actionnaires ou entre actionnaires et leurs représentants (administrateurs) ou encore entre actionnaires actuels et potentiels en cas d'ouverture du capital. L'audit légal était pendant longtemps le seul moyen garantissant l'intérêt des actionnaires et permettant de réduire les asymétries informationnelles. L'instauration de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) et la loi de sécurité financière (LSF) qui obligent le président du conseil d'administration ou de surveillance à élaborer un rapport détaillé sur le contrôle interne donne à l'audit interne une place importante. Désormais, l'audit interne rattaché au comité d'audit ou encore au conseil d'administration consiste à vérifier la fiabilité et la sincérité de ce rapport. Ce qui lui offre la possibilité de contribuer à la réduction de l'asymétrie d'information existante entre les différentes parties prenantes. La théorie de l'agence considère donc l'audit interne comme un mécanisme de la gouvernance d'entreprise. Selon Gramling, Schneider, Maletta et Church (2004), la gouvernance d'entreprise se compose de quatre éléments essentiels qui sont l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne. La contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise peut être appréciée à travers les relations qu'elle entretient avec les trois autres composantes.

De plus la gouvernance d'entreprise, qui repose sur un ensemble de systèmes de contrôles, s'intéresse particulièrement à renforcer la confiance entre les managers et les actionnaires. L'audit interne à ce titre est mieux placé pour répondre à cet objectif. En effet, selon Piot (2003), "*une fonction d'audit interne de qualité devrait logiquement répondre à une demande dans la gestion des conflits d'agence, demande destinée à minimiser les coûts contractuels et à maintenir l'équilibre du système de gouvernance.*'' Le rôle de l'audit interne selon le même auteur, ne doit pas se limiter aux procédures comptables (l'audit comptable et financier). L'audit interne intervient dans tous les domaines de l'entreprise et précisément la gestion des risques.

2.1.3.2 L'AUDIT INTERNE, THEORIE DES COÛTS DE TRANSACTION ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Selon la théorie de coûts de transaction, l'entreprise à l'opposé du marché est considérée comme la forme d'organisation qui facilite l'obtention des économies sur les coûts de transaction (Coase, 1937 ; Williamson, 1975). En effet, *« ce qui distingue les entreprises des marchés c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés»*. (Ebondo & Pigé, 2002), Cela a incité les dirigeants à recourir à l'internalisation d'une grande partie de leurs activités de l'audit légal en créant des services d'audit interne. Le transfert de la réalisation des travaux de vérification et de contrôle de conformité à des auditeurs internes était le but des dirigeants, et même des commissaires aux comptes, du moment que le recours aux auditeurs externes était générateur de coûts élevés pour l'entreprise. Pour les réduire, il apparut avantageux de recruter des auditeurs, salariés de l'entreprise, pour réaliser certaines activités d'audit. Cette théorie permet d'expliquer les raisons de la création des services d'audit interne dans les entreprises.

2.1.3.3 LE POSITIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise est fonction de son positionnement. Plusieurs niveaux de rattachement sont possibles, mais ceux-ci ne présentent pas la même contribution en matière de la gouvernance d'entreprise (Bertin, 2007).

L'audit interne peut être rattaché à la direction opérationnelle, généralement à la direction administrative et financière. Ce rattachement offre un meilleur suivi technique du service d'audit interne. Néanmoins, son placement au plus bas niveau hiérarchique nuit à son efficacité, et représente le rattachement le moins favorable à son fonctionnement. Le service d'audit interne peut être également rattaché à la direction générale, cela permet d'avoir une proximité relationnelle entre les deux instances, et facilite la tâche principale de l'audit interne d'apporter une assistance au management, dialoguer avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques. Cependant, ce rattachement présente un inconvénient majeur lié au fait qu'il peut y avoir une collusion entre l'audit interne et la direction générale au détriment de l'intérêt des actionnaires. Sawyer (2003) a qualifié la fonction d'audit interne comme l'œil et l'oreille de la direction dans ce type de rattachement.

Afin de garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'organisation et renforcer son rôle dans la gouvernance d'entreprise, il est nécessaire de la rattacher au conseil d'administration ou au comité d'audit. En effet, ce positionnement aide à réduire les asymétries informationnelles qui peuvent surgir entre l'agent (dirigeant) et le principal (actionnaire), et ce, en donnant au conseil d'administration une certaine assurance sur la fiabilité des informations émanant de la direction générale. Il ne s'agit pas de priver la direction générale d'un outil de management, mais il permet plutôt d'offrir au conseil d'administration un dispositif d'identification et d'évaluation des risques. En outre, dans certains cas, l'auditeur interne se sent inhibé d'être franc sur les faiblesses significatives de la direction générale , cela signale l'importance de ce rattachement du fait qu'il ouvre des lignes de communication directes entre les auditeurs internes et le conseil d'administration ou le comité d'audit afin d'aborder avec liberté les risques significatifs pouvant entraver l'atteinte des objectifs.

Le comité d'audit qui est une émanation du conseil d'administration intervient dans ce sens. Il regroupe des administrateurs choisis pour leurs compétences particulières ou pour leur indépendance .Il a pour objet de s'assurer du bon fonctionnement de l'organisation et du respect des normes de contrôle interne. Dans ce cadre, l'audit interne est considéré comme l'un des instruments d'action privilégiés du comité d'audit, la raison pour laquelle il est préférable dans les entreprises dotées de ces deux organes simultanément de rattacher l'audit interne directement au comité d'audit. Dans le cas échéant, le comité d'audit n'a qu'un rôle relativement formel puisqu'il ne dispose d'aucun moyen pour s'assurer de la mise en place et de l'application de ses recommandations (Pigé, 2009).

Le comité d'audit a une place prépondérante notamment en terme comptable et financier. Il joue un double rôle de suivi et de conseil. Primo, il s'occupe des travaux de suivis des processus d'élaboration de l'information financière, de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de management des risques, ainsi que du contrôle légal des comptes annuels ou consolidés par les commissaires aux comptes, il s'assure également de l'indépendance de ces derniers. Secundo, il a une mission de conseil auprès du conseil d'administration ou de surveillance, et ce, en préparant leurs travaux dans le cadre de l'arrêté des comptes annuels ou de l'examen des comptes semestriels.

En matière de supervision du système de contrôle interne, Maders et Lucmasselin (2014) ont indiqué que le comité d'audit assure l'indépendance des auditeurs vis-à-vis du management, approuve la politique et le programme d'audit interne pluriannuel, et examine également la qualité du contrôle interne.

2.1.4 LE ROLE DE L'AUDIT INTERNE DANS LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

Renard et Nussbaumer (2011) ont précisé dans leur ouvrage que le rôle de l'audit interne est caractérisé par une triple action. Il s'agit en l'occurrence de fournir une information sur la bonne application des principes de gouvernance, d'améliorer la maitrise des risques, et d'évaluer le contrôle interne.

2.1.4.1 INFORMATION SUR LA BONNE APPLICATION DES PRINCIPES DE GOUVERNANCE

Informer sur la bonne application des principes de gouvernance consiste dans un premier temps à s'assurer de la bonne application de la norme 2110, qui impose aux auditeurs internes d'évaluer le gouvernement d'entreprise en transmettent à la direction générale et, indirectement, au conseil et au comité d'audit, les conclusions de leur rapport. Dans un deuxième temps, cette information nécessite d'auditer les relations et le fonctionnement direction générale/conseil/ comité d'audit, car ces relations sont au cœur de la gouvernance d'entreprise. Ce type d'audit concerne les aspects formels et organisationnels, tels que la fréquence des réunions du conseil et du comité d'audit, la nature des informations qui leurs sont transmises, le suivi de leurs décisions et observations, et le degré d'autonomie de la direction générale.

Une telle mission d'audit sur le fonctionnement permet élaborer des recommandations contribuant d'une façon significative à améliorer le gouvernement d'entreprise puisqu'ils permettent un fonctionnement plus harmonieux des trois organes, socle de la gouvernance d'entreprise.

Dans un troisième temps, l'information sur une bonne application de la gouvernance d'entreprise exige également une contribution à amélioration des relations avec les autres parties prenantes, en effet, au cours des différentes missions d'audit, 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 différentes parties avec les organes dirigeants. À chaque fois que l'auditeur trouve une solution à des situations de déséquilibre (des distorsions, voire des favoritismes), il est au cœur d'une démarche bien comprise d'amélioration de la gouvernance.

2.1.4.2 AMELIORATION DE LA MAITRISE DES RISQUES

La maîtrise des risques est la prise d'une option sérieuse sur la réalisation des objectifs stratégiques ou opérationnels. Par conséquent, elle est indispensable pour garantir une gouvernance de qualité. La contribution de l'audit interne dans la maîtrise des risques résulte naturellement de la mission de l'audit interne qui décèle les risques non couverts ou mal couverts et, par une analyse de la cause, et recommande les mesures à prendre pour une meilleure maitrise. Elle résulte également du suivi des recommandations, en effet, il appartient à l'audit interne de tout faire pour appliquer ses recommandations et signaler, à la direction générale, les cas graves dans lesquels le risque persisterait durablement. À ce titre, les normes demandant au responsable de l'audit interne de mettre en place un système de suivi des risques (norme 2500), ce qui rend son rôle plus actif. Le rôle pédagogique des auditeurs qui, à l'occasion de leurs missions, sensibilisent constamment tous les acteurs aux problèmes de risque, et son aspect global permettant d'appréhender le risque dans ses différentes dimensions (stratégique, managériale, ou financière) représentent d'autres leviers d'amélioration de la maîtrise des risques.

Cette maîtrise des risques est conditionnée par une définition préalable d'une politique de management des risques. Pour ce faire, il est obligatoire de définir avec précision les limites de l'acceptation du risque et de la tolérance aux risques, d'identifier les risques inhérents à chaque activité, d'évaluer les risques par les spécialistes de l'entreprise, et de mettre en place une politique de traitement des risques en relation directe avec la politique d'assurance. La définition de cette politique est l'affaire de la direction générale. L'audit interne est le veilleur de l'existence d'une bonne définition d'une politique de management des risques. C'est de cette façon qu'il contribue à améliorer la gouvernance d'entreprise. L'existence éventuelle d'un comité de risques renforce cette contribution.

En résumé, la contribution de l'audit interne dans le management des risques est devenue une nécessité afin de fournir aux actionnaires l'assurance que la gestion des risques fonctionne d'une manière efficace. À cet effet, les auditeurs doivent centrer leur rôle au service du management des risques en donnant une assurance sur les processus de management des risques, en garantissant la bonne évaluation des risques, en évanlant les processus de gestion des risques et de reporting des risques principaux, et en vérifiant le management des risques principaux. Ces éléments représentent les cinq composantes du mangement du risque. Cependant, l'audit interne ne doit pas être responsable de la gestion des risques, cette responsabilité est confiée à la direction. Le métier des auditeurs consiste à soutenir les décisions de la direction concernant les risques.

2.1.4.3 EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

L'audit interne vise à améliorer et développer en permanence l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne. Ceci est confirmé par plusieurs études et lois encourageant les entreprises à se doter d'un outil d'évaluation de la pertinence et l'efficacité de leur contrôle interne. La loi Sarbanes-Oxley et la loi de sécurité financière (LSF) témoignent de cette tendance, en obligeant l'audit interne d'avoir un rôle dans la préparation du rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne. En outre, la norme 2120.A1 (normes internationales de l'audit interne) concernant le contrôle stipule que :

« Sur la base des résultats de l'évaluation des risques, l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

-La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;

-L'efficacité et l'efficience des opérations ;

-La protection du patrimoine ;

-Le respect des lois, règlements et contrats». Ce qui constitue une preuve de fond du rôle majeur que joue l'audit interne dans l'évaluation du contrôle interne permettant le renforcement de la gouvernance d'entreprise.

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

En somme, l'évaluation par l'audit interne constitue une véritable valeur ajoutée en matière de la gouvernance d'entreprise, et ce, pour des raisons multiples. Premièrement, cette évaluation est indépendante et non entachée de considérations d'organisation ou d'efficacité. Deuxièmement, elle est caractérisée par sa périodicité pour chacune des activités, ce qui procure une évaluation permanente pour l'ensemble des activités, car une mission succédant à une autre, elle ne cesse de se poursuivre. Troisièmement, elle est globale, car la somme des évaluations permet de porter un jugement sur la qualité intrinsèque du contrôle interne de l'entreprise.

2.2 REVUE DE LITTERATURE EMPIRIQUE

Sur le plan empirique, la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise a été largement reconnue par les recherches effectuées à l'échelle internationale. Dans ce sens, on trouve les travaux de Siddiqui et Podder (2002), Nagy et Cenker (2002), Carcello et al. (2005), Allegrini et al. (2006), Yassin et al. (2012) et autres. Malgré la diversité des contextes, des types d'entreprise traités, des variables identifiées, et des méthodologies utilisées, ces études ont abouti à conclure que l'audit interne est un instrument indispensable pour garantir une bonne gouvernance d'entreprise.

Ce sujet a suscité également l'intérêt de plusieurs chercheurs en Algérie qui ont tenté d'examiner la manière dont l'audit interne intervient en matière de la gouvernance entreprise. Leurs conclusions ont souligné le rôle incontournable qu'apporte l'audit interne dans ce sens. Bendiabdellah et Ziani (2013) ont effectué une enquête basée sur le traitement de 106 questionnaires dûment complétés avec un taux de réponse à l'ordre de 70.66%. Le questionnaire était composé de deux parties, une concernant les informations sur les personne interrogées, la seconde était constituée de quatre axes avec lesquels l'audit interne améliore la gouvernance, à savoir, l'efficacité du système de contrôle interne, l'efficacité de l'audit interne dans la gestion des risques, la réduction de l'asymétrie d'information, et la protection des droits des parties prenantes. Les résultats ont indiqué que les spécialistes en audit interne interrogés ont très bien confirmé dans leurs réponses l'apport positif de l'audit interne en termes des quatre axes analysés et ils le considèrent comme un mécanisme incontestable de la gouvernance d'entreprise.

Ces résultats se rapprochent de ceux obtenus par Kandi, Saadi et Boudjou (2019) qui, en se focalisant sur une approche dite actionnariale, ont mené une enquête auprès de 52 auditeurs internes, 48 auditeurs externes, et 36 administrateurs. L'analyse des statistiques descriptives et l'analyse factorielle effectuées dans cette étude ont permis dans un premier temps d'observer un consensus général des trois catégories interrogées sur l'utilité de l'audit interne. Même si l'interprétation de cette dernière diffère selon le statut de la personne questionnée. Dans un deuxième temps, l'étude a confirmé que l'audit interne améliore la gouvernance d'entreprise en contribuant à réduire les asymétries informationnelles, atténuer l'opportunisme et limiter l'enracinement des dirigeants.

Rouane et Benmoussa (2018) ont essayé d'analyser la relation entre l'audit interne et la gouvernance dans le cas de l'Algérie. Cette étude descriptive a permis d'exposer l'état des lieux de ces deux concepts et leurs pratiques dans le dit contexte. Les auteurs ont conclu que l'apport de l'audit à la gouvernance est dépendant de la place qu'il occupe au sein de l'entreprise et la culture de son gouvernement. Ils ont également signalé que l'environnement macroéconomique et le climat des affaires affectent d'une façon négative les pratiques de la fonction d'audit et entravent d'aboutir à une bonne gouvernance.

2.3 DEVELOPPEMENT DES HYPOTHESES

En se basant sur la revue de littérature théorique et l'ensemble des études empiriques présentées précédemment, nous avons fixé les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : l'audit interne améliore la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne.

Hypothèse 2 : l'audit interne améliore la gouvernance d'entreprise à travers la maitrise des risques.

Hypothèse 3 : l'audit interne améliore la gouvernance d'entreprise à travers la réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise.

Hypothèse 4 : l'audit interne améliore la gouvernance d'entreprise à travers la protection des droits des différentes parties prenantes de l'entreprise.

3 METHODOLOGIE

Afin d'appréhender le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Nous avons fait appel au Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise (CARE), un des rares espaces de débat qui se penche sur les problématiques d'entreprise en Algérie, et qui a pour objectif l'amélioration du climat des affaires. Il est important de signaler, également que le code de gouvernance algérien a été initié par le CARE en collaboration avec d'autres institutions.

Pour ce faire, nous avons opté pour une étude qualitative sous forme d'entretien semi-directif auprès du président du CARE (Slim OTHMANI) sachant que monsieur Othmani est également président du conseil d'administration de la NCA-Rouïba, vice-président de la société Afia, administrateur dans Alliance Assurance, administrateur dans la société Selectair de distribution automatique de boissons et administrateur aussi dans la société de production de palette en bois.

En outre, monsieur Othmani est le cofondateur de l'Association des producteurs algériens de boissons (APAB), d'Injaz El Djazair, une association visant la promotion de l'entrepreneuriat en Algérie. Il est aussi membre fondateur de l'institut algérien de gouvernance Hawkama El Djazair et de Maghreb Economic Forum (MEF) basé en Tunisie.

Ce choix se justifie par la sensibilité et la complexité de cette thématique, vu la position qu'occupe la fonction l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, ainsi que la volonté d'avoir une vision globale sur le contexte algérien, d'où la nécessité d'apporter des éléments de réponse à travers la collecte d'informations auprès des professionnels du domaine, à savoir le CARE.

Un guide d'entretien a été élaboré et dont l'objectif est de faire ressortir la contribution de l'audit interne à la gouvernance d'entreprise. Pour cela, nous l'avons décomposé en trois grands volets, à savoir :

- ✓ Etat des lieux sur l'audit interne et la gouvernance d'entreprise en Algérie
- ✓ Les missions de l'audit interne et son rattachement au sein des entreprises algériennes
- ✓ Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise algérienne

L'entretien a été effectué le 11/07/2020 sur la plateforme Zoom. Il a été ensuite retranscrit intégralement pour analyse. La méthode de traitement utilisée est l'analyse de contenu (Trudel et Gilbert, 2000 ; Bardin, 2013). Pour la réalisation de cette analyse, nous avons fait appel à l'analyse thématique manuelle.

4 RESULTATS ET DISCUSSION

4.1 RESULTATS

En utilisant l'analyse thématique manuelle, nous avons pu identifier les catégories les plus récurrentes liées à notre problématique. Nous détaillerons les résultats obtenus de chaque thématique ci-après.

4.1.1 REALITE DE L'AUDIT INTERNE EN ALGERIE

Les entreprises algériennes ont toujours délaissé la fonction d'audit interne. « *Elles ont été un peu laxistes sur le côté audit et contrôle interne* » a déclaré monsieur Othmani. Cela est dû simplement au tissu économique algérien qui est composé majoritairement des entreprises familiales qui ont des difficultés à comprendre l'utilité et l'intérêt de l'audit interne. En revanche, dans les entreprises qui sont plus institutionnelles, internationales, l'audit interne est quasiment régulier, et s'effectue d'une façon mensuelle voire dans certains cas hebdomadaire. Donc, l'importance de l'audit et du contrôle interne dans les entreprises dépend de la nature de propriété « *qu'elle soit managée par des multinationales, managée par des 100 % algérien, ou un mix algérien et multinationales* » a détaillé notre interlocuteur. La perception et la mise en œuvre de l'audit et contrôle sont totalement différentes.

4.1.2 REALITE DE LA GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE ALGERIENNE

Les entreprises algériennes sont gouvernées avec les moyens du bord. « *Il n'y a pas de gouvernance d'entreprise en Algérie au sens où vous l'entendez. Les entreprises sont gérés comme on peut*» a déclaré notre interlocuteur. Ce n'est pas la faute des chefs d'entreprise mais, à une à une culture qui a été inculquée dans

l'esprit de l'algérien. L'entreprise est perçue comme étant un acteur plutôt négatif, et non pas comme un acteur social important. C'est également la faute à un environnement des affaires défavorable qui sert à sanctionner à n'importe quel moment l'entreprise. « *L'environnement bureaucratique de l'entreprise a été construit d'une façon, d'abord à rendre la vie du chef d'entreprise difficile. Deuxièmement, à créer ce qu'on appelle des épées de Damoclès, ça veut dire, des piège dans lesquels le chef d'entreprise tombera et qui vont servir au système politique et au gouvernement et qui permettent de punir à tout instant le chef d'entreprise même s'il suit scrupuleusement le texte de loi*» a confirmé monsieur Othmani.

De surcroit, la fiscalité en Algérie constitue un véritable frein au développement de la gouvernance de l'entreprise et qui encourage plutôt l'explosion du commerce informel. « *La fiscalité est confiscatoire, c'est-à-dire que dans le monde entier. Il y a des règles en termes de fiscalité. Au-delà par exemple de 60% d'impôt sur les bénéfices. Le monde entier considère que c'est un impôt qui devient confiscatoire, ça veut dire que le chef d'entreprise n'a plus intérêt à travailler pour l'entreprise. Il a plus intérêt à la fermer parce que finalement ce qu'il met comme argent comme effort comme énergie pour faire fonctionner son entreprise va en totalité dans les caisses du trésor* » a rajouté notre interlocuteur.

4.1.3 LES MISSIONS ASSIGNEES A L'AUDIT INTERNE DANS LES ENTREPRISES ALGERIENNES

Les missions assignées à la fonction d'audit interne au sein des entreprises algériennes ne s'écartent pas des missions théoriques. Cependant, chacune a une perception, dans le sens où chaque entreprise, en fonction de la nature de son activité demande un focus à l'équipe d'audit interne. « *Dans certains métiers, il y a beaucoup de manipulation de cash, donc l'audit interne doit insister sur cet aspect. Dans d'autres métiers, les stocks sont très couteaux. Donc, ces derniers nécessitent une supervision et un contrôle extrêmement précis et minutieux* » a indiqué monsieur Othmani. Par conséquent, les missions d'audit interne varient d'une entreprise à l'autre, et les indicateurs qui vont servir véritablement au conseil d'administration mais à part les indicateurs classiques vont être des indicateurs qui viennent d'une expérience qu'ont les membres du conseil d'administration dans leur secteur d'activité. En dehors de ces plages-là. Il y a des problèmes lié probablement à la méconnaissance du métier. Dans ce cas-là, des indicateurs pour les équipes d'audit interne seront installés progressivement avec l'expérience et la découverte du métier.

4.1.4 LE RATTACHEMENT DE L'AUDIT INTERNE DANS LES ENTREPRISES ALGERIENNES

Le rattachement de la fonction d'audit interne dépend de la taille de l'entreprise. Pour les petites entreprises avec une vingtaine d'employés, le travail peut être fait par le manager lui-même parce que l'audit interne va lui rendre compte des défaillances du système. « *je recommande pour les jeunes start-up qu'ils acquièrent eux-mêmes l'expérience de leur propre audit interne, parce que c'est à eux de fabriquer leur processus et d'essayer de les mettre en place, c'est à eux de comprendre comment fonctionne leur entreprise, et c'est à eux de challenger, c'est-à-dire de remettre en question leurs procédures de travail pour rendre leur business de plus en plus efficace et efficient* » a conseillé le président du CARE. Quant aux grandes entreprises qui génèrent des gros chiffres d'affaires, elles doivent forcément avoir un audit interne extrêmement strict, et qui sera rattaché au conseil d'administration directement. En cas de non séparation entre la fonction du directeur général de la société et celle du président du conseil d'administration, un rattachement à une autorité indépendante telle que le comité d'audit qui serait beaucoup plus proche de l'assemblée générale des actionnaires sera plus pertinent.

Le rattachement de la fonction d'audit interne dépend également de la nature de la propriété. « *Les entreprises familiales ont tendance de vouloir tout contrôler évidemment. Ce n'est pas une critique mais, si un propriétaire d'entreprise est le fondateur, et lui-même directeur général de l'entreprise, et s'il n'y a pas d'autres actionnaires que lui-même et ses enfants. L'audit interne et le contrôle interne doit être rattaché à lui* » a précisé notre interviewé. En revanche dans les entreprises multinationales avec des structures dualistes, l'audit interne est généralement rattaché au président du conseil d'administration.

Quant au rattachement de l'audit interne à la direction générale, ceci prive cette fonction de son indépendance et l'expose à une pression permanente de la part de la direction générale. Selon la même source : *« L'audit interne doit être responsabilisé au point où même le directeur général ne peut pas modifier les procédures qu'on va qualifier de critiques sans en informer le conseil d'administration et sans que ce soit motivé ou du moins sans aviser le conseil d'administration des conséquences de ces changements dans le cadre de procédures critiques »* a rajouté la même source.

Il est important de signaler que les rapports d'audit interne sont fondamentaux et qu'il est important non seulement qu'ils soient traités lors des réunions du conseil d'administration. Mais, il est préférable de partager systématiquement avec les membres du conseil d'administration des rapports d'audit interne intermédiaires à une fréquence d'au moins un rapport tous les mois ou tous les 2 mois. Ceci est le seul moyen d'alerter sur les défaillances relatives à toutes les procédures, les processus et tous les contrôles. Ce qui permet aux administrateurs d'avoir les informations nécessaires et pertinentes au temps opportun pour la prise de décisions.

4.1.5 L'AUDIT INTERNE ET L'EFFICACITE DES SYSTEMES DE CONTROLE INTERNE

D'un point de vue théorique, l'évaluation du contrôle interne est le premier objectif de l'audit interne, en effet ce dernier s'assure de l'existence des dispositifs du contrôle interne et de leur efficacité à travers les différents types de missions qu'il exerce (audit opérationnel, financier, stratégique…etc.) afin d'éliminer les pratiques non économiques, improductives et inefficaces ; fiabiliser l'information comptable et financière et identifier les risques liés aux systèmes de contrôle interne et proposer des recommandations pour les améliorer. Cependant, cette amélioration va dépendre du leadership, des relations humaines au sein de l'entreprise, des rapports de force mais aussi de la peur de la en cas de défaillance du contrôle.

4.1.6 L'AUDIT INTERNE ET LA MAITRISE DES RISQUES

Une meilleure maitrise des risques est conditionnée par une fonction d'audit interne efficace. En effet, chaque processus dans l'entreprise comporte une série de risques, ce qui rend le nombre total de risques au sein de l'entreprise énorme. Les missions d'audit doivent être programmées selon une cartographie des risques. La priorité à auditer est donc accordée aux fonctions à risque élevé afin de pouvoir le gérer. Malheureusement, la cartographie de risques n'existe pas en Algérie et même elle existe, elle reste théorique, et personne ne la regarde une fois qu'elle est faite.

Cependant, dans les grandes entreprises, une direction d'audit interne est insuffisante pour assurer une meilleure maitrise des risques, une structure spécifique au management des risques doit être mise en place.

4.1.7 LES SYSTEMES D'INFORMATION AU SEIN DE L'ENTREPRISE

Le système d'information aujourd'hui est fondamental. Monsieur Othmani le qualifie comme *« une pièce maîtresse du système de contrôle »*. Il est vital mais à condition qu'il soit bien implémenté, et que le contrôle des procédures d'intervention sur le système d'information soit strictement suivi. *« J'ai vécu réellement une expérience de corruption du système d'information à des fins frauduleuses. Donc j'ai vu un peu tout ce qui se passait et le conseil d'administration ne pouvait pas voir. Seule une défaillance de la chaîne logistique a permis à un moment donné de détecter tous les processus d'escroquerie qu'il y avait dans l'entreprise »* a raconté notre interlocuteur.

Les systèmes d'information permettent de sauver l'entreprise de toutes les défaillances possibles. En revanche, il est préférable d'avoir toutes les activités de supervision et de contrôle du système d'information délocalisées de l'entreprise. Soit sous-traitées auprès d'un tiers, soit d'avoir un cadre de travail qui ne soit absolument pas dans l'entreprise ou des employés par habitude, par proximité avec certains opérateurs de gestion du système d'information peuvent devenir par complicité une menace pour l'entreprise. De plus, un

système d'information efficace doit avoir un verrouillage complet des procédures et des processus de telle sorte que personne ne peut les échanger. Ce qui n'est pas appliqué pour certaines entreprises et crée vraiment de gros problèmes par la suite.

4.1.8 L'AUDIT INTERNE ET LA PROTECTION DES DROITS DES PARTENAIRES DE L'ENTREPRISE

L'audit interne est très souvent focalisé sur les flux financiers, les flux de matières et de produits, et non pas sur la qualité de l'information qui est produite pour apprécier le fonctionnement. D'une certaine manière l'audit interne protège les droits des parties prenantes d'une façon indirecte en fournissant des informations fiables et pertinentes pour la prise de décisions. « *L'audit interne protège les parties prenantes puisqu'il s'assure d'une utilisation on va dire pas optimale mais honnêtes de l'actif de l'entreprise, il s'assure que les revenus de l'entreprise sont protégés, et s'assure que les produits ou services de l'entreprise sont protégées donc, il protège les parties prenantes sans qu'elles le sachent* », a expliqué notre interlocuteur.

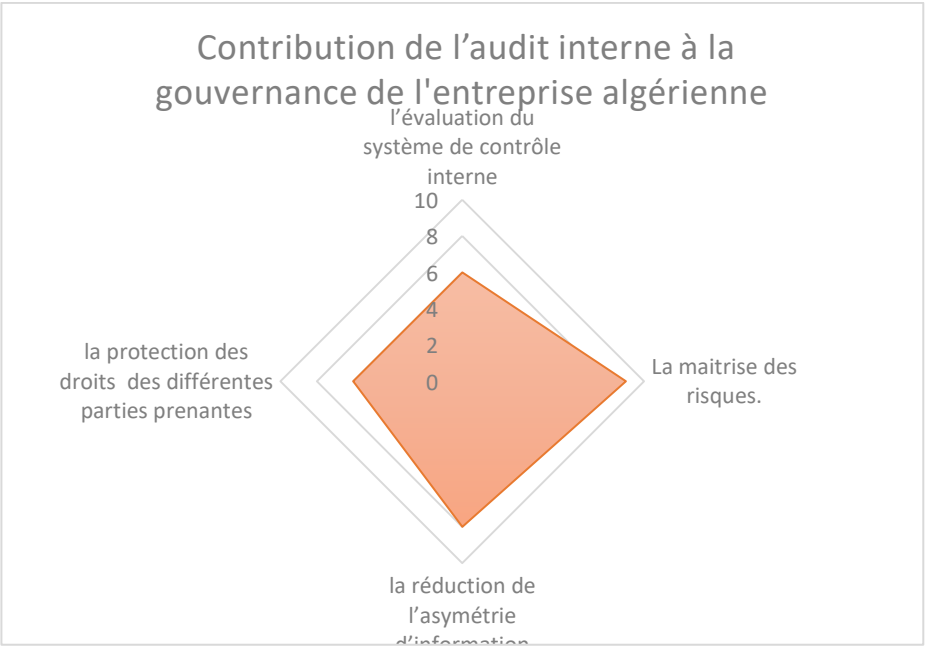
L'audit interne est un premier jalon de la réduction de l'asymétrie d'information. Mais c'est aussi la responsabilité du conseil d'administration de s'assurer qu'il n'y a pas d'asymétrie d'information au sein de l'entreprise et vis-à-vis de toutes les parties prenantes selon les propos de monsieur Othmani.

4.2 SYNTHESE

Cette entretien mené auprès du président du CARE nous a permis de faire ressortir le degré de contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise algérienne à travers l'analyse du rôle qu'il joue dans quatre aspects considérés par les études précédentes comme les piliers d'une bonne gouvernance d'entreprise, à savoir : l'évaluation du système de contrôle interne ; la maitrise des risques. ; la réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes et la protection de leurs droits.

En se basant, alors, sur l'entretien effectué, nous avons pu présenter ce rôle sous forme d'échelle allant de 0 qui désigne l'inexistence d'un apport jusqu'à 10 qui reflète une contribution forte. Les résultats de cette classification sont résumés dans la figure suivante.

Figure 1 : la contribution de l'audit interne à la gouvernance de l'entreprise algérienne



Source : élaboré par nous -mêmes

Il convient de dire en premier lieu que l'audit interne est un outil incontestable permettant l'assurance de l'existence d'un système efficace de contrôle interne. Toutefois, cet apport est dépendant également du leadership et des rapports de forces aux seins des entreprises algériennes.

Concernant le deuxième aspect, qui indique que l'audit interne est un outil majeur dans la gestion des risques pour une bonne gouvernance, le degré de la contribution de l'audit interne dépend du respect des procédures de contrôle et du suivi ainsi que de la taille de l'entreprise qui nécessite notamment dans les grandes entreprises une autre structure confiée au management des risques en collaboration avec la fonction d'audit interne pour aboutir à une meilleure maitrise des risques.

L'audit interne est la pierre angulaire de la transmission d'une information fiable, pertinente et disponible en temps opportun aux différentes parties prenantes. Il donne une assurance sur le bon fonctionnement des opérations effectuées par la direction générale, ainsi que de la qualité de l'information financière. Ce rôle est fort notamment s'il est rattaché au président du conseil d'administration ou au comité d'audit.

Quant au rôle de la fonction de l'audit interne dans la protection des droits des parties prenantes, ce dernier donne une assurance sur l'intégrité, la qualité et la fiabilité de l'information financière permettant aux actionnaires de bien connaître la situation de leur entreprise. Ce qui leurs assure un certain degré de satisfaction concernant sa performance. Toutefois, il faut signaler que cette protection est liée à d'autres variables telles que la structure de propriété. En effet, la confiance due à la propriété familiale de l'entreprise est un facteur principal de cette protection notamment celle des actionnaires. Quant aux entreprises publiques, la protection du droit de l'Etat, propriétaire unique, et même d'autres partenaires est loin d'être assurée par une structure d'audit interne, mais elle est due essentiellement aux obligations légales régissant le secteur public.

Enfin, nous constatons que le degré de contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise en intervenant sur les quatre aspects mentionnés ci-dessus diffère d'une entreprise à une autre. Cela se justifie par l'existence d'une corrélation entre l'audit interne et d'autres variables telles que la taille de l'entreprise, les structures d'audit interne mises en place et leur rattachement , ainsi que la nature de propriété ;publiques ou privées.

4.3 RECOMMANDATIONS

À partir des résultats obtenus à travers cette étude, nous proposons les recommandations suivantes :

- Donner plus d'indépendance aux auditeurs internes dans leurs missions et surtout en ce qui concerne leur rattachement hiérarchique afin qu'ils puissent exercer leur activité avec plus d'efficience ;

- Le suivi des évolutions des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne surtout en matière de gouvernance ;

- La création d'un comité d'audit afin d'assurer la fiabilité et la sincérité des informations financières fournies au conseil d'administration ;

- La création d'une structure spécifique au management des risques en collaboration avec l'audit interne en vue d'assurer une meilleure maitrise des risques.

- Etablir les programmes d'audits annuels sur la base d'une cartographie des risques qui représente un inventaire des risques de l'organisation, afin de les maitriser.

- Améliorer l'efficacité de l'audit interne à travers la diversification de types de missions et de ne pas se focaliser seulement sur des audits de certification.

- La nécessité de faire des formations internes et externes pour ces auditeurs afin de les permettre de rester en contact avec toute nouvelle en matière d'audit interne.

-L'amélioration du climat des affaires en Algérie à travers des reformes massives qui touchent à tous les secteurs notamment le secteur économique et financier.

CONCLUSION

Le but de ce travail de recherche était d'étudier la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Cela nous a conduit à puiser dans une large revue de littérature afin d'appréhender la notion de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise et de déterminer les aspects clés sur lesquels l'audit interne peut intervenir pour garantir un meilleur gouvernement d'entreprise.

À travers cette étude qualitative à l'aide d'un entretien semi-directif. Nous avons pu démonter le rôle que joue l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Nous concluons donc, cette étude en confirmant nos quatre hypothèses. En effet, l'audit interne apporte une valeur ajoutée en matière de gouvernance d'entreprise en assurant une information fiable aux différentes parties prenante, de ce fait il contribue à réduire l'asymétrie d'information. Il est aussi un mécanisme d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne, d'identification, d'évaluation et de maitrise des risques encourus par l'entreprise. Son rattachement au comité d'audit joue un rôle primordial dans le maintien d'une fonction d'audit interne compétente, indépendante, et à l'écoute des attentes des parties prenantes d'une part et les changements au sein de l'entreprise d'autre part. Toutefois, il faut signaler que le degré de cette contribution est fonction d'autres variables telles que les structures d'audit interne mises en place, leur rattachement hiérarchique, ainsi que la structure de propriété.

À la lumière de cette étude, nous avons conclu également que le niveau d'application de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise reste encore insuffisant, vu la particularité du climat des affaires en Algérie. Des efforts de formation et de sensibilisation doivent être renforcés afin d'apporter des solutions adaptées à un environnement de plus en plus complexe et dans lequel la confiance est mise à mal.

L'audit interne est déjà confronté à un grand défi, et il le sera sans doute davantage demain. Dans un tel contexte, l'audit interne devra faire preuve d'un professionnalisme irréprochable permettant d'apporter une valeur ajoutée, et de contribuer à la bonne gouvernance de l'entreprise algérienne.

Les résultats de notre étude, présentent certaines limites, notamment à cause de l'utilisation de la méthode qualitative fondée sur une grande subjectivité. De plus notre étude se limite à un seul entretien, ce qui nous empêche de généraliser les résultats obtenus. Nous avons également centré notre étude sur des variables déterminants la bonne gouvernance d'entreprise provenant de l'institut des auditeurs internes pour tester la contribution de l'audit interne. À cet effet, nous sommes conscients de l'existence d'autres variables dont nous avons exclu.

Nous espérons avoir participé à la réflexion sur la question de la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, nous souhaiterons que d'autres recherches plus poussées viennent l'enrichir et découvrir d'autres facettes sur lesquelles l'audit interne peut intervenir afin de garantir un meilleur gouvernement d'entreprise.

REFERENCES

1- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., and Sarens, G. (2006), ***The European literature review on internal auditing, Managerial Auditing,*** Journal, 21(8), pp. 845-853.

2- Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (AACIA). Online : http://www.aacia-dz.org
3- Bendiabdel, A. and Ziani, A. (2013), ***Le Rôle De L'audit Interne Dans L'amélioration De La Gouvernance D'entreprise: Cas Des Entreprises Algériennes***, مجلة تنمية الموارد البشرية , 6 (1), pp.165-187. Online : https://www.asjp.cerist.dz/en/article/24609
4- Bardin, L. (2013), ***L'analyse de contenu***. Presses universitaires de France, Paris.
5- Bertin, E. (2007), ***Audit Interne***, Organisation, Paris.
6- Cabane, P. (2013), ***Manuel de gouvernance d'entreprise***, Eyrolles, Paris.
7- Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles (CRIPP) : The Institute of Internal Auditors, Edition 2017.
8- Candau, P. (1985), ***Audit social***, Vuibert, Paris.
9- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., and Raghunandan, K. (2005), ***Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals***, International Journal of Auditing, 9(2), pp. 117-127.
10- Charreaux, G. (1997), ***Le gouvernement des entreprises : Corporate governance, théories et faits***, Gérard Charreaux éd., Economica, Paris.
11- Coase, R. H. (1937), ***The Nature of the Firm***, Economica, 4 (16), pp.386- 405.
12- Code Algérien de Bonne Gouvernance. Online : www.algeriacorporategovernance.org
13- Ebondo Wa Mandzila, E. (2006), ***La Gouvernance de L'entreprise : une Approche par L'audit et le Contrôle Interne***, L'Harmattan, Paris.
14- Ebondo, E. and Pigé, B. (2002), ***L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction,*** Comptabilité Contrôle Audit, tome 8, vol. 2, pp.51-67.
15- Gomez, P.Y. (2009). Référentiel pour une gouvernance raisonnable des entreprises françaises : Rapport au conseil d'administration de Middle Next. IFGE. Disponible sur : http://www.ifge-online.org/wp-content/uploads/2015/06/R%C3%A9f%C3%A9rentiel-IFGE-Mai-2015-planche1.pdf
16- Gramling, A.A., Maletta M.J., Schneider, A. and Church, B.K. (2004), ***The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research***, Journal of Accounting Literature, vol. 23, pp.194-244.
17- Jensen, M. C. and Meckling, W. H. (1976), ***Theory of the firm : Managerial behavior, agency costs and ownership structure***. Journal of Financial Economics, 3 (4), pp.305-360.
18- Journal officiel de la république algérienne n ° 02 du 13 janvier 1988 article 40, p 22.
19- Journal officiel de la république algérienne n °55 du 27 septembre 1995, article 28, p 08.
20- Kandi, M.A., Saadi,T., and Boudjou, L. (2019), ***L'audit et Le Contrôle Interne Comme Outils De Dynamisation de La Gouvernance D'entreprise en Algérie***, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, 13(02), pp. 351-367. Online : https://www.asjp.cerist.dz/en/article/101340
21- Kagermann, H., Kinney, W., Küting, K., Weber, C.P (2008), ***Internal Audit Handbook***, Springer, Berlin.
22- Maders, H. P. and Masselin, J.L (2014), ***Contrôle interne des risques***, Eyrolles, Paris.
23- Nagy, A.L. and Cenker, W.J. (2002), ***An assessment of the newly defined internal audit function,*** Managerial Auditing Journal, 17(3), pp. 130-137.
24- Organisation de coopération et de développement économiques (1999), définition de la gouvernance d'entreprise, disponible sur : http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=C/MIN(99)6&docLanguage=Fr
25- Parrat, F. (1998), ***Le gouvernement d'entreprise***, Maxima, Paris.
26- Pérez, R. (2009), ***La gouvernance de l'entreprise***. Nouvelle éd, La découverte, Paris.

27- Pigé, B. (2001), ***Audit et contrôle interne***, 2e éd, EMS, Colombelles.

28- Piot, C. (2003), ***Coûts d'agence et changements de commissaire aux comptes : Une approche empirique***, Comptabilité Contrôle Audit, 9(2), pp. 5-30.

29- Rouane, A. and Benmoussa, K. (2018), ***Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise: cas de l'Algérie,*** Revue Etudes en Economie et Commerce et Finance, 7(01). Online : https://www.asjp.cerist.dz/en/article/69259

30- Renard, J. and Nussbaumer, S. (2011), ***Audit interne et contrôle de gestion***, Organisation, Paris.

31- Sawyer, L. (2003), ***The Practice of Modem Internal Auditin***g, Ed 5, The Institute of Internal Auditors, Floride.

32- Shleifer, A. and Vishny, R. (1997), ***A survey of corporate governance***, Journal of Finance, 52 (2), pp.737-783.

33- Siddiqui, J. and Podder, J. (2002), ***Effectiveness of bank audit in Bangladesh***, Managerial Auditing Journal, 17 (8), pp.502-510.

34- Trudel P., Gilbert W. (2000), ***Compléter la formation des chercheurs avec le logiciel NUD*IST,*** Recherches Qualitatives, (20), pp. 87-111.

35- Williamson, O. E. (1981), ***The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach***, American Journal of Sociology, 87 (3), pp.548-577.

36- Yassin, N., Ghanem, M., and Rustom, L. (2012). ***The role of internal audit function corporate governance: An empirical study on commercial banks in Lebanon***. proceedings of the academic and business research institute conference, Orlando. Disponible sur: http://www. aabri. com/OC2012Proceedings. Html