



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال



ينظم

الملتقى الوطني حول:

حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري

يومي 06-07 ماي 2012

عنوان المداخلة:

L'audit interne au cœur de la dynamique de la gouvernance d'entreprise :

Lectures théoriques et enjeux pratiques

إعداد:

Dr. Mohammed Chérif MADAGH
Maitre de conférence

Ecole des Hautes Etudes Commerciale (EHEC)
Alger

Email : Madagh168@yahoo.fr

Samira Rym MADAGH
Doctorante

Labo de Recherche Performance, Management et
Innovation ;

Ecole des Hautes Etudes Commerciale (EHEC) Alger

Email : rs-madagh@hotmail.fr

مدير المخبر: أ.د/ ساكر محمد العربي

رئيس الملتقى: د. غالم عبد الله

رئيس اللجنة العلمية: أ.د/ غوفي عبد الحميد

للاتصال بمخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال:

البريد الإلكتروني: laboratoire_lfbm@yahoo.fr

هاتف/ فاكس: 033742199



Résumé :

La gouvernance d'entreprise est une matière vivante, riche, foisonnante qui a connu au cours des dernières années des développements de grande ampleur, tant dans la littérature académique que dans les guides pratiques. L'audit interne constitue un mécanisme de grande importance dans le processus de gouvernance de l'entreprise. De ce fait, considérant le poids et l'importance du rôle de cette fonction sur l'efficacité du système de gouvernance de l'entreprise, nous nous sommes intéressé, dans le cadre de notre étude, sur les enjeux et l'importance de l'audit interne en tant qu'instrument au service de la gouvernance d'entreprise et à analyser sa contribution dans la performance du présent processus.

Mots clés : Gouvernance d'entreprise, Audit interne, Contrôle interne, Comité d'audit

Abstract :

The Corporate governance is a living, rich and abundant subject, which has experienced in recent years major developments, both in academic literature and practical guides. Internal audit is an important mechanism in the process of corporate governance. Therefore, considering the weight and the importance of this function on the efficiency of corporate governance, we will consider, in our study, the issues and the importance of internal audit as a tool serving the corporate governance and analyze its contribution in the performance of this process.

Keywords: Corporate governance, Internal audit, Internal control, Audit committee



Introduction:

La gouvernance d'entreprise est une matière vivante, riche, foisonnante qui a connu au cours des dernières années des développements de grande ampleur, tant dans la littérature académique que dans les guides pratiques rédigés à l'attention des professionnels de l'entreprise, de la finance, du droit et de l'audit. Ainsi, à la suite des nombreuses affaires qui ont agité les milieux économiques dans la plupart des pays développés et de dysfonctionnements évidents du système économique, de nombreux débats se sont ouverts concernant les prises de contrôle, les rémunérations des dirigeants, les responsabilités des dirigeants et des administrateurs, la composition et le rôle du conseil d'administration, l'information et le rôle des actionnaires, le rôle des comités d'audit et de l'audit interne, etc.

Tous ces aspects relèvent d'un même champ d'investigation, la *corporate governance*, traduit par "la gouvernance de l'entreprise". Il s'agit en fait, **de se donner les moyens d'un bon équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation afin d'éviter les dérives personnelles et les malversations les plus graves, celles qui procèdent au sommet de la hiérarchie.** C'est pourquoi la notion de gouvernance d'entreprise s'articule autour de cinq piliers : le conseil d'administration, l'audit externe, le management, le comité d'audit et l'audit interne. Elle suppose une éthique et la pratique de la transparence.

Par ailleurs, aux Etats-Unis et dès 1977, le Foreign Corrupt Practices Act élargit le champ d'intervention du conseil d'administration au contrôle interne. Depuis lors à travers les législations, réglementation et recommandations d'experts ce processus de gouvernance n'a cessé de s'étendre affirmant du même coup **l'autorité de l'audit interne.** Ce dernier est donc nécessairement concerné, même s'il n'est pas l'acteur principal ; et les professionnels l'ont bien compris lorsqu'ils ont fait figurer le gouvernement d'entreprise **parmi les objectifs de l'audit interne.** De ce fait, considérant le poids et l'importance du rôle de cette fonction sur l'efficacité du système de gouvernance de l'entreprise, nous allons nous interroger, dans le cadre de notre étude, sur les enjeux et l'importance de l'audit interne en tant qu'instrument au service de la gouvernance d'entreprise et à analyser sa contribution dans la performance du présent processus.

Ainsi, au cours du développement du présent travail de recherche nous tenterons de répondre à la problématique suivante :

Comment l'audit interne peut-il intervenir dans un processus de gouvernance d'entreprise, hautement stratégique ?

L'objectif de cette communication est de préparer l'entreprise algérienne à la conduite de son changement vers la mise en œuvre des concepts de gouvernance et de ses exigences comportementales et compétentielles .



I. AUDIT INTERNE ET GOUVERNANCE DE L'ENTREPRISE : CADRE CONCEPTUEL

I.1. Comment en est-on venu à la gouvernance d'entreprise ?

Dans les premières pratiques du capitalisme, la réunion entre les mains dumême individu de la propriété et la direction de l'entreprise (alorsunipersonnelle ou familiale), permettait un suivi permanent de la gestion toujours orientée vers les intérêts des propriétaires. Peu à peu, ledéveloppement économique a incité à la croissance des entreprises et avecelle, de nouveaux besoins de financement. Cette nécessité de faire appel auxcapitaux extérieurs, a provoqué une séparation au sein de la sociétécommerciale entre l'actionnaire propriétaire et la direction, l'actionnairedélégant la gestion de l'entreprise à des dirigeants.Quelle en est la conséquence? On s'aperçoit qu'il peut y avoir conflit d'intérêtsentre dirigeants et actionnaires. En effet le comportement du dirigeant peutdéclencher des distorsions dans l'entreprise car il administre pour autrui,situation qui lui confère un certain pouvoir et une volonté de satisfactiond'intérêts qui peuvent être contradictoires avec ceux des actionnaires. Ainsi,dans les années 80 – 90, des faillites retentissantes mettent en évidence descomportements de mauvaise gestion de dirigeants, qui n'avaient pas été sanctionnés par un contrôle efficace de leur conseil d'administration. Autrefait : la montée en puissance de la gestion collective (investisseursinstitutionnels) qui se substitue à l'émiettement antérieur des porteursindividuels. Ces gros actionnaires prônent le rétablissement des rapports deforce avec les dirigeants. **La question décisive est donc celle du contrôle des décisions des dirigeants et de leur conformité avec les intérêts des actionnaires.**

I.2. Définition de la Gouvernance d'Entreprise

Le terme de gouvernance a donné lieu à plusieurs définitions. Selon Charreaux (1997, p.1652) la gouvernance d'entreprise recouvre « *l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire* ».

PLOIX (2006,p 09) définit la gouvernance d'entreprise comme : « *Le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées* ».Elle explique que ce concept concerne non seulement l'organisation de la direction de l'entreprise mais aussi son contrôle et les moyens d'expression des actionnaires. Elle ajoute dans ce même sens, que lorsque l'on parle de gouvernance,on sous-entend « le bon système » ; celui qui est recommandé de mettre en œuvre pour s'assurer que les décisions prises sont bénéfiques à la fois à l'entreprise et aux actionnaires. Ainsi, ceci conduirait à un conseil plus indépendant, des dirigeants plus transparents, des administrateurs mieux informés, plus impliqués et plus conscients de leurs responsabilités.

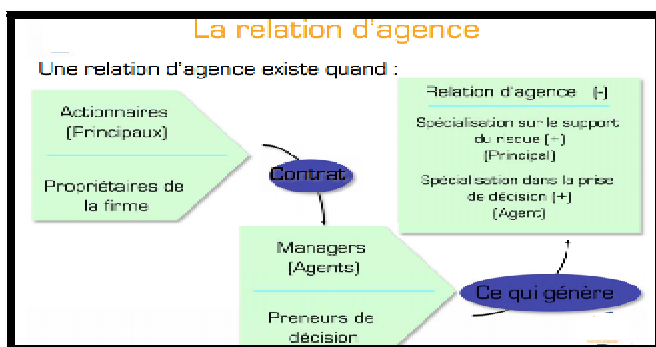
De ce fait, la gouvernance d'entreprise régit les relations entre le dirigeant, ses actionnaires et son conseil d'administration, en mettant en œuvre des principes de responsabilité et d'intégrité, de transparence, d'indépendance du conseil et de respect des droits des actionnaires. Organe collégial, le conseil d'administration doit pouvoir établir un jugement indépendant de la direction de l'entreprise,

grâce à une bonne information émanant notamment des comités spécialisés. Ces comités, dont notamment le comité d'audit, ont une responsabilité bien précise de surveillance et de contrôle.

I.3. La théorie de l'agence

Le problème d'agence est une des pièces essentielles de la théorie contractuelle de la firme. L'essence du problème d'agence, c'est la séparation du manager et du financier, autrement dit, la séparation de la propriété et du contrôle. Un entrepreneur ou dirigeant lève des fonds auprès d'investisseurs pour les investir dans l'entreprise ou pour vendre ses propres actions de la firme. Comment s'assurer que ces fonds ne seront pas gaspillés ? De manière très générale, les financiers et les dirigeants signent un contrat qui spécifie ce que les dirigeants feront des capitaux et comment les profits seront partagés. Idéalement, ils signeraient un contrat complet, qui donne une réponse à toutes les questions dans tous les états du monde possible. Mais c'est techniquement impossible à mettre en œuvre car l'avenir est imprévisible. Aussi, en rédigeant leur contrat, les deux parties doivent décider comment allouer les droits résiduels de contrôle, c'est-à-dire comment allouer les droits de prendre des décisions dans des circonstances non prévues au contrat. En principe, on pourrait imaginer un contrat où les financiers confient des capitaux aux entrepreneurs à la condition de garder l'intégralité des droits résiduels de contrôle. Dans les faits les financiers sont incompétents ou insuffisamment informés pour prendre les décisions dans ces circonstances (asymétrie d'information). En conséquence, les dirigeants finissent par exercer de manière significative ces droits. Et ils peuvent en abuser : en fixant les prix de transferts avantageux de biens à des sociétés où les dirigeants sont les propriétaires, en pratiquant la vente d'actifs à des prix bien en deçà des prix de marché, en construisant des sièges sociaux ostentatoires, ou encore en poursuivant des diversifications hasardeuses pour grossir, et avoir ainsi plus d'importance.

Figure n°1 : La relation d'agence



Source : http://www.webssa.net/files/cours_1-la_theorie_de_lAgence_0.pdf, le 29-03-2012 à 15 :32

En outre, dans certaines conditions, le dirigeant peut détourner à son profit une partie des richesses produites par l'entreprise. Se sachant révoquant à tout moment par le conseil d'administration, il va adopter des stratégies qui visent à rendre son éventuelle révocation difficile et coûteuse. Il aura ainsi tendance à accroître l'incertitude sur les stratégies et les investissements qu'il met en œuvre afin de les rendre plus complexes et moins compréhensibles pour les équipes dirigeantes concurrentes et les actionnaires (sorte de rétention d'information et contrôle du système d'information).



Les problèmes d'agence qui apparaissent du fait de la relation actionnaire/managers engendrent donc trois types de coûts, qu'il faut réduire pour survivre dans un monde concurrentiel : les coûts de surveillance, supportés par l'actionnaire pour s'assurer que le manager gère conformément à ses intérêts ; les coûts d'obligation, supportés par l'agent pour mettre en confiance les actionnaires ; enfin les coûts inhérents à la divergence d'intérêt des managers et actionnaires. La gouvernance d'entreprise est justement la mise en place de mécanismes pour fixer des limites à l'exercice de ces droits par les agents-dirigeants. Comme l'écrit Marc Viénot : « *Il s'agit simplement d'édicter des normes de bon comportement concernant d'une part les rapports entre le management et le conseil, le premier étant responsable devant le second, et, d'autre part, les rapports entre l'assemblée générale des actionnaires et le conseil, ce dernier étant responsable devant les actionnaires.* ».

II. L'Audit Interne comme outil de la gouvernance d'entreprise :

II.1. Définition de l'audit interne :

Pour l'Institut français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), chapitre français de l'IIA, « 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. 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 ». Il s'agit là, de la traduction de la définition de l'IAA, de son adaptation par le conseil d'administration de l'IFACI depuis 2002.

En effet, l'importance qu'a connu le contrôle interne a entraîné avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne et ce depuis l'année 2001. Ceci peut se justifier par le fait que les auditeurs internes jouent un rôle important dans l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant. En raison de leur position au sein de l'organisation et de l'autorité dont ils sont investis, les auditeurs internes jouent souvent un rôle important dans le suivi du fonctionnement du système de contrôle interne. Ils procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations, ce qui conduirait à une maîtrise des risques et activités de l'entreprise.

Nous remarquons que la précitée définition situe la gouvernance d'entreprise parmi les objectifs de l'audit interne. Le cœur de notre problématique se situe à ce niveau. Nous effectuerons, dans ce qui suivra, une analyse pointue du lien entre ces deux processus, en essayant de comprendre les lieux d'intervention des activités d'audit interne dans un processus hautement stratégique qu'est : La gouvernance d'entreprise.

II.2. L'importance de l'Audit interne dans le processus de Gouvernance d'entreprise :

La gouvernance d'entreprise repose sur un courant d'opinions qui s'est développé aux Etats-Unis, au Japon et en Europe, **en réaction à une série de scandales**. Les infractions les plus manifestes à la bonne gouvernance concernent Enron en novembre 2001 ; Andersen en janvier 2002 ; Worldcom –MCI en mars 2002 ; Vivendi en juillet 2002 ; Global Crossing en janvier 2003 ; Security Trust, Invesco, Putman. Fin



2003 ; Elf et Crédit Lyonnais (Eiteman, Stonehill et Moffett, 2004). Estimant que les scandales anciens et récents étaient imputables à **l'inefficacité des systèmes de contrôle interne**, les législateurs des principaux pays développés se sont emparés de donner force de loi soit à des pratiques librement consenties, soit à des recommandations, soit à des dispositions nouvelles. C'est le cas de **la Loi Sarbanes- Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis, de la Loi sur la sécurité financière (LSF) du 1er août 2003 en France. Ces deux lois imposent de nouvelles obligations en matière de contrôle interne**. En France par exemple, la LSF poursuit plusieurs objectifs :

- Moderniser les autorités de contrôle avec la création de l'Autorité des marchés (AMF) et du Haut Conseil du Commissariat aux comptes ; renforcer la sécurité et la confiance des investisseurs ;
- Favoriser la transparence qui permettrait aux actionnaires d'être mieux informés sur les procédures de contrôle interne et les méthodes de travail ainsi que sur la répartition des pouvoirs des organes dirigeants qui conduisent aux décisions prises par ces derniers.

Dans ce cadre, il est demandé au président du conseil d'administration ou de conseil de surveillance de rendre compte dans un rapport, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Au-delà de leurs différences, les lois SOX et LSF font du contrôle interne un enjeu majeur de la gouvernance de l'entreprise et une responsabilité accrue des plus hauts responsables des entreprises.

Dans ce cadre, et pour satisfaire aux obligations légales, la fonction d'audit interne a un rôle fondamental à jouer dans **le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne**. En effet, la norme de fonctionnement 2120 sur le contrôle stipule que « *l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue* ».

La norme 2120.A1- demande à l'audit interne d'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise. Là encore, c'est la notion de risques qui est mise en avant. Pour ce faire, l'audit interne doit en particulier apprécier les points ci-après :

- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles. Il faut noter l'évolution qui consiste à prendre en compte le domaine opérationnel (ainsi que l'avait déjà fait l'AMF dans son référentiel).
- L'efficacité et l'efficience des opérations ; ce qui incite à aller au-delà des objectifs.
- La protection des actifs, et ce au sens le plus large du terme.
- Le respect des lois, règlements et contrats.

On retrouve sous ces quatre rubriques les objectifs généraux du contrôle interne, ce qui tend à prouver **qu'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise c'est, du même coup, vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation**.

On perçoit bien qu'une telle mission ne peut être remplie qu'à une double condition :

- Que l'audit interne bénéficie dans l'organisation d'une autorité reconnue au plus haut niveau ;



- Qu'il y ait dans le personnel de l'audit les compétences suffisantes pour se livrer aux analyses nécessaires et apporter une contribution efficace.

A travers ces aspects, découlent les missions généralement attribuées à l'auditeur interne :

1. Une mission d'audit opérationnel, plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place. L'auditeur interne doit procéder à un examen systématique des activités ou des processus d'une entité, en vue d'évaluer l'organisation et ses réalisations et identifier les pratiques jugées non économiques, improductives et inefficaces, de proposer des solutions d'amélioration et de s'assurer de leur suivi ;
2. Une mission d'audit financier, orientée sur la fiabilité des informations financières et la protection des actifs matériels, humains et financiers. Ici, l'auditeur interne doit s'assurer, en relation avec les auditeurs externes, que les procédures de contrôle interne comptables sont fiables ; Il ne s'agit nullement ici, d'une mission de certification des comptes ;
3. Aux deux premières missions traditionnelles, s'ajoutent une mission d'audit de la stratégie. Ici, l'auditeur doit identifier les risques associés aux objectifs et aux grandes orientations stratégiques définies par l'organisation et évaluer la conformité ou la cohérence d'ensemble entre ce qui avait été dit et ce qui est fait dans le but d'apprécier la performance des réalisations.

Selon la norme 2130 relative à la gouvernance d'entreprise, il incombe également à l'auditeur interne d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration. A cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants : **promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ; garantir une gestion efficace des performances de l'organisation assortie d'une obligation de rendre compte ; bien communiquer aux services concernés au sein de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ; fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.**

En définitive, les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont maîtrisées et que l'entreprise est gérée efficacement et dans la transparence. C'est la condition d'une bonne gouvernance et à ce titre, la fonction d'audit interne a une responsabilité qui ne peut que légitimer son rôle d'acteur majeur de la gouvernance d'entreprise.

II.3. Audit interne, théorie de l'agence et gouvernance de l'entreprise

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



gouvernance de l'entreprise, dans la réduction de cette asymétrie d'information. Gramling, Maletta, Schneider et Church (2004), distinguent quatre composantes dans la gouvernance de l'entreprise : l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction d'audit interne.

Cette dernière entretient avec chacune des composantes des relations qui ont pris une importance considérable depuis l'adoption des lois américaine et française, notamment dans l'évaluation et l'évolution du dispositif de contrôle interne. **L'audit interne apparaît comme une fonction ressource. Il semble intéressant d'apprécier le rôle que peut jouer la fonction d'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise au niveau de la réduction des asymétries des informations et au niveau du management des risques.**

a. L'audit interne intervient dans la réduction des asymétries d'information entre les différentes parties prenantes de la gouvernance d'entreprise :

Au niveau de la réduction des asymétries d'information, il est admis que par rapport aux actionnaires, le dirigeant dispose outre de l'information comptable et financière mais aussi d'une information complète, issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il était le seul destinataire. **Pigé (1998) distingue trois niveaux d'asymétrie d'information liée au gouvernement d'entreprise : l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants, les administrateurs et un troisième niveau d'asymétrie apparaît quand les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne.**

L'auditeur légal permettrait de réduire ces trois niveaux d'asymétrie d'information. L'audit interne, dans la mesure où il a souvent été rattaché à la direction c'est-à-dire à l'agent, n'a pas été considéré comme un dispositif susceptible de réduire les asymétries d'information liées au gouvernement d'entreprise. Sawyer (1973) considérait la fonction d'audit interne comme l'œil et l'oreille de la direction.

La loi sur la sécurité financière, en exigeant du président du conseil d'administration ou de surveillance la production d'un rapport sur le contrôle interne et le rattachement hiérarchique de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit offre à l'audit interne la possibilité de contribuer désormais à la réduction de l'asymétrie d'information existant entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise. En effet, l'existence d'un comité d'audit, destinataire du rapport de l'auditeur interne, apparaît ainsi comme la courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes mais aussi internes et le conseil d'administration. Le rattachement de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprise.

A ce niveau, il nous semble primordial de mettre l'accent sur la nature du rattachement de l'audit interne avec le comité d'audit, qui a fait l'objet de nombreuses controverses, mais aussi de leur relations mutuelles dans le cadre de la gouvernance d'entreprise.

è Le rattachement audit interne et comité d'audit :

Les comités d'audit ont pour rôles de :



- Assister le conseil à s'assurer de l'exactitude des états financiers ;
- Veiller au respect des obligations légales ;
- S'assurer du bon fonctionnement de l'audit interne et de la qualité du contrôle interne.

Mais partout où ils existent, se pose la question du rôle des auditeurs internes à leur égard et avant tout le problème de leur rattachement.

Louis VAURS, ardent promoteur de la cause des comités, n'a pas manqué en son temps d'attirer l'attention sur le risque qu'il y aurait à rattacher directement la Fonction d'audit au comité, risquant d'altérer par là même les relations avec la direction générale. Et Xavier de PHILLY ne dit pas autre chose lorsqu'il écrit « *l'auditeur interne travaille pour la direction générale tout en répondant aux questions du comité d'audit, en informant cette dernière au préalable bien sûr, il lui faudra démontrer une extrême rigueur dans son travail pour être apprécié des deux parties...* ». Il y a là, ce n'est pas douteux, un équilibre délicat à trouver pour les auditeurs internes qui devront (doivent déjà) à la fois :

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

Jacques Renard (2010, p 452) souligne que cette double fonction ne devrait pas remettre en cause le rattachement à la direction générale même si, dans certains cas, la fonction a été rattachée au comité d'audit (4,3 % en 2005). Il ajoute qu'il semble essentiel que les auditeurs internes soient toujours en mesure d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques. Couper les auditeurs internes de cette source d'échanges et d'informations, ce serait du même coup les rejeter hors du champ opérationnel et limiter leur champ d'action aux activités financières et comptables. C'est dire que toute mesure de rattachement à un comité d'audit devra être suivie avec vigilance par les principaux acteurs faute de confiner les auditeurs internes dans leurs frontières d'origine. La prise de position de l'IFACI sur le sujet indique clairement qu'audit interne et comité d'audit sont complémentaires ; et de fait, il y a rattachement au comité d'audit dans 38 % des cas mais ce lien est purement fonctionnel.

Par ailleurs, le comité d'audit, dans son double rôle vis-à-vis de l'audit interne et de l'établissement des comptes, est important en matière de surveillance de la gestion. Il doit pouvoir entendre librement le responsable de l'audit interne. Par conséquent, la relation directe entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne est très importante. Cette relation doit se nouer en dehors de la présence du directeur hiérarchique de ce responsable. Il est utile que ces réunions aient lieu deux ou trois fois par an. L'une verra le responsable de l'audit interne exposer son plan de travail pour l'année et discuter avec le comité d'audit de ses priorités. Les autres feront part des résultats de ses investigations, de ses recommandations et des suites données aux recommandations passées. Le comité d'audit doit être destinataire des rapports de l'audit interne ou de leur synthèse. Il doit avoir les pouvoirs nécessaires pour interroger la direction sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'informations



financières, ainsi que pour s'assurer du suivi des recommandations. Le comité d'audit, agissant en collaboration ou en complément d'une fonction d'audit interne influente, est le mieux placé pour identifier les tentatives de la direction d' « outrepasser » des contrôles ou d'ignorer des informations émanant des personnes placées sous son autorité. Il est ainsi possible, pour une équipe de direction faussant volontairement les résultats, de dissimuler ses agissements. Un conseil d'administration fort et actif est souvent bien placé pour identifier et corriger un tel problème surtout lorsqu'il bénéficie à la fois d'un système de communication efficace dans la remontée des informations et d'équipe financière, juridique et d'audit interne compétentes. Il doit aussi pouvoir entendre librement, en dehors de la présence de la direction générale de l'entreprise, l'ensemble des responsables financiers (les financiers, les comptables, les trésoriers, etc.), les commissaires aux comptes et le responsable de l'audit interne. Il a la possibilité de se faire assister d'experts extérieurs s'il le souhaite.

Pour mettre en œuvre sa responsabilité vis-à-vis de l'audit interne, le comité d'audit doit engager plusieurs initiatives de contrôle. D'abord, les comités d'audit peuvent interroger et revoir les programmes et rapports d'audit. Ensuite, ils peuvent demander une grande couverture du travail lorsque des assurances inadéquates sont détectées. En fin, les comités d'audit peuvent améliorer la communication entre auditeur interne et externe. Seulement, les études antérieures indiquent que la simple présence d'un comité d'audit ne peut pas être un gage de fiabilité et qu'il faut prendre en considération d'autres aspects en l'occurrence sa composition et ses diligences. Par exemple, Scarbrough (1998), basé sur un échantillon de 72 directeurs d'audit interne canadiens (CIAs), a trouvé que les comités d'audit constitués uniquement d'administrateurs indépendants se réunissent plus fréquemment avec les directeurs d'audit interne et revoient les rapports d'audit interne que dans le cas où il existe dans ces comités au moins un directeur de l'entreprise. Aussi, dans une étude américaine, Raghunandan (2001) conclue que les comités d'audit composés d'administrateurs indépendants dont au moins un ayant une formation comptable ou financière se réunissent plus avec les directeurs d'audit interne et fournissent un accès privé au directeur d'audit interne et revoient les proposition de l'auditeur interne. Dans le même cadre, l'étude de Goodwin (2003), sur la base de données émanant de l'Australie et la nouvelle Zélande, suggère que l'indépendance et l'expérience comptable des membres du comité d'audit a un effet complémentaire sur sa relation vis-à-vis de l'audit interne. La figure ci-dessous rassemble les éléments développés. Donc, la composition du comité d'audit peut assurer ou au contraire freiner son bon fonctionnement vis-à-vis de l'audit interne.

b. L'audit interne détient un rôle majeur dans le processus de management des risques de l'entreprise :

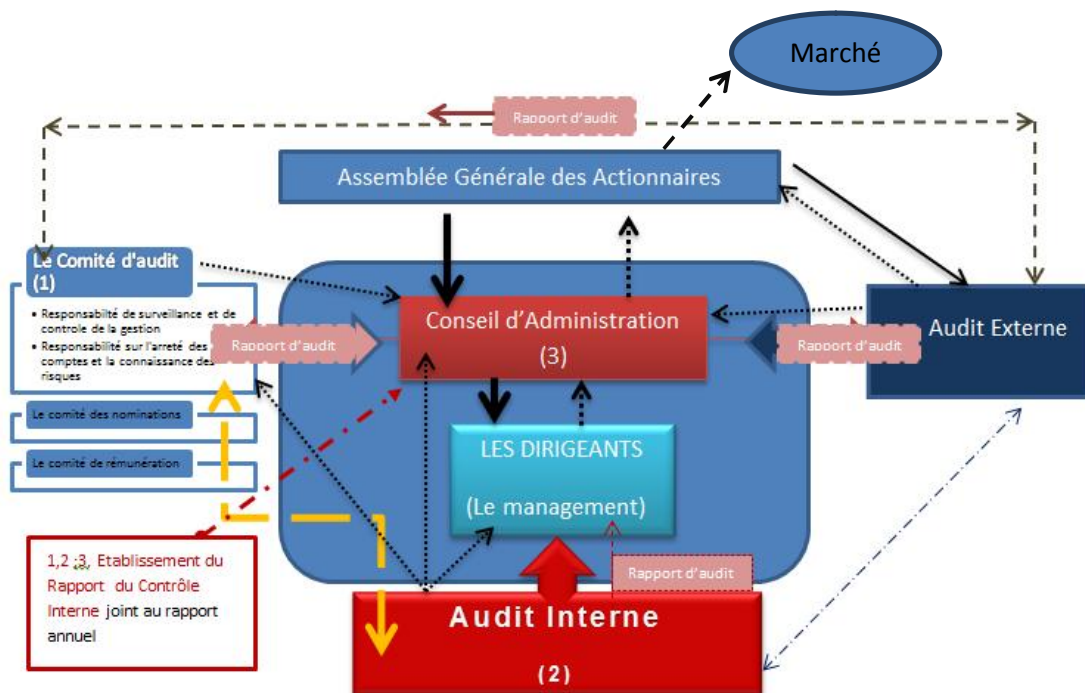
L'audit interne a aussi un rôle clé à jouer au niveau du management des risques d'entreprise et surtout dans le processus d'élaboration du rapport sur le contrôle interne exigé par la loi sur la sécurité financière (LSF) aux sociétés cotées. En effet, l'audit interne a pour entre autres missions, d'évaluer le système de contrôle interne. A ce titre, il est le mieux à même d'alimenter le conseil d'administration en information sur les faiblesses du système de contrôle interne ou sur **les zones des risques susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs stratégiques, opérationnels, informationnels et de conformité**. La LSF a créé l'obligation pour le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance de rendre compte, dans un rapport joint au rapport annuel, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Ce

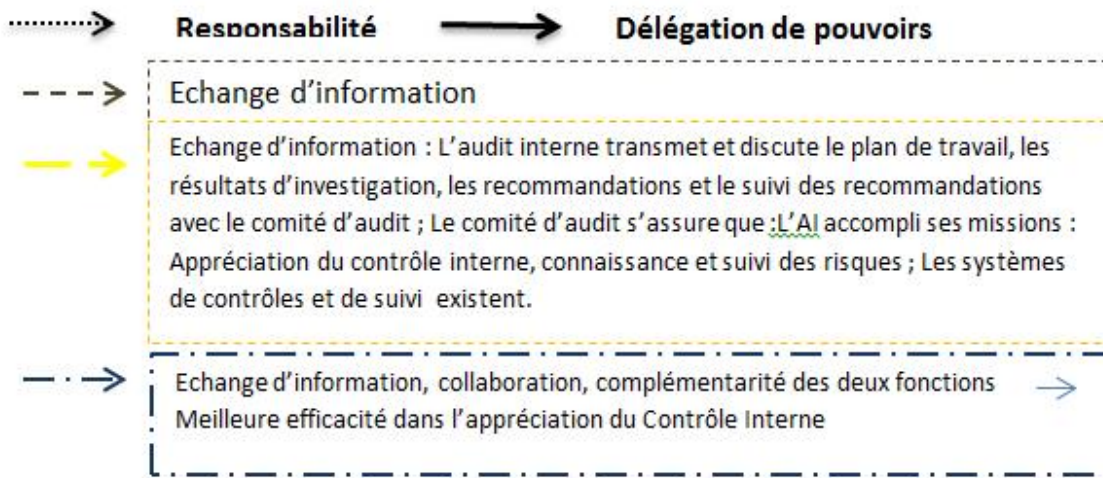
rapport porte sur tous les risques –et non sur les seuls risques comptables et financiers.(PLOIX,2006 ;p80)

Gramling et Myers (2006) ont mis en évidence le rôle joué par l’audit interne dans le management des risques d’entreprise. Selon ces deux auteurs, l’auditeur interne exerce une influence sur cinq composantes du management des risques d’entreprises. Il donne une assurance raisonnable quant au processus de management des risques, que les risques sont correctement évalués, que le processus de management des risques a été bien évalué, que le reporting sur les risques majeurs a été correctement établi et qu’un bilan sur la gestion des principaux risques a été dressé.

Enfin, en synthèse à notre développement, nous avons élaboré un schéma récapitulatif ,représentant le processus de gouvernance d’entreprise ainsi que l’ensemble des interactions entre les différents mécanismes le régissant.

L’audit Interne au cœur de la Gouvernance d’entreprise





Conclusion :

Nous avons tenté, à travers notre contribution, de mettre en exergue l'importance de la fonction d'audit interne dans la performance du processus de gouvernance de l'entreprise. Les nouvelles législations, les travaux de recherche sur le terrain d'entreprises (françaises et américaines) de différents auteurs, nous conduisent à considérer l'audit interne comme un mécanisme de contrôle au service de la gouvernance. De plus, la fonction d'audit interne fait partie d'un large système de gouvernance où le comité d'audit peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle et la surveillance qu'il est censé exercer. Par ailleurs, nous avons cherché à étudier la nature de la relation qui peut exister entre comité d'audit, celles de la fonction d'audit interne, le management, le conseil d'administration et les actionnaires. De ce fait, l'audit interne permet la réduction des asymétries d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, mais il est aussi un mécanisme d'identification et d'évaluation des risques encourus par l'entreprise. A ce titre, il inspire confiance, rassure et assoit sa légitimité auprès de toutes les parties prenantes de l'entreprise. Les solutions d'amélioration qu'il propose contribuent à la création de la valeur dans l'entreprise.

Bibliographie :

- Charreaux G. & Desbrière P. (1998), Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre-valeur actionnariale, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, N°2, p. 57 – 88.
- Charreaux G. et Wirtz P. (2006), « Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives », Economica.
- EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed- Marseille Ecole de Management.
- Felix W L., Gramling A A. & Maletta M J. (2001), The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution, Journal of Accounting Research, Vol. 39, N°3, pp. 513-523.



- Frédéric Parrat, Le gouvernement d'entreprise. Ce qui a changé, ce qui va encore évoluer, Maxima, 2000.
- Goodwin J. (2003), The relationship between the audit committee and the internal audit function : Evidence from Australia and New Zealand, International Journal of Auditing, Vol. 7, N°3, pp. 263-278.
- Gramling A.A., et Myers P.M., (2006), "Internal Auditing's Role in ERM", Internal Auditor, April, pp.52- 62.
- OCDE (2004), "Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE », OCDE, Paris.
- Pigé B., (2000), « Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une remise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes », Comptabilité Contrôle Audit, Vuibert, pp. 133-151.
- Rapports Viénot I (juillet 1995) et II (juillet 1999). Disponibles en ligne :http://www.medef.fr/staging/site/page.php?pag_id=303
- Rapport Bouton, « Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées », septembre 2002. Version PDF : http://www.medef.fr/staging/medias/upload/1507_FICHER.pdf
- Association Française de la Gestion Financière, Recommandations sur le gouvernement d'entreprise , octobre 2001 .
- Renard J. (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, Paris, Eyrolle.
- Sawyer L.(1973), « The Practice of Modern Internal Auditing: appraising Operations for Management (Altamonte springs, FL: The Institute of Internal Auditors).
- SOUROUR AMMAR, « Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne », Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax.