

Audit interne et gouvernance d'entreprise

Internal audit and corporate governance

Hajar LAGHRISSI

Doctorante à la Faculté d 'Économie et de Gestion de Kenitra, Université Ibn Tofail-Maroc
Laboratoire de l'Économie et Management des Organisations- LEMO

laghrissihajar1@gmail.com

Zabidat ABDALLAH

Doctorante à la faculté des Sciences de l'Éducation de Rabat, Université Mohammed V de
Rabat
Équipes de Recherches : Management, Environnement, Éducation et Responsabilité Sociétale
des Organisations-MEERSO

zazie.zabidat@gmail.com

Driss DAOUI

Enseignant-chercheur, PES
La Faculté d 'Économie et de Gestion de Kenitra, Université Ibn Tofail-Maroc
Laboratoire de l'Économie et Management des Organisations- LEMO

didich_d@yahoo.fr

Mohammed GUEDIRA

Professeur-chercheur, FSE
La Faculté des Sciences de l'Éducation de Rabat , Université Mohammed V de Rabat-Maroc
Équipes de Recherches : Management, Environnement, Éducation et Responsabilité Sociétale
des Organisations -MEERSO

mohammed.guedira@gmail.com

Date de soumission 21/03/2021

Date d'acceptation : 30/04/2021

Pour citer cet article :

LAGHRISSI H. & All (2021) «Audit interne et gouvernance d'entreprise », Revue Internationale des Sciences
de Gestion « Volume 4 : Numéro 2» pp : 374 -396.

Résumé

La littérature en ce qui concerne la gouvernance d'entreprise se préoccupe avant tout à l'établissement des pouvoirs au cœur des entreprises, cette circonspection administrative a pour objet la détermination des principes majeurs d'une bonne gouvernance, c'est-à-dire les mécanismes internes que les actionnaires mandants cherchent à contrôler tout au mieux les dirigeants mandatés. Théoriquement, la gouvernance indique l'ensemble des procédures générées pour faciliter aux organisations la réalisation de leurs objectifs.

L'audit interne fournit une assurance par l'examen de l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle créés pour soutenir l'organisation dans l'atteinte de ses objectifs stratégiques, financiers, opérationnels et de conformités.

L'audit interne apporte des opinions et intervient comme un catalyseur afin que la direction et le conseil comprennent de plus en plus les processus et les structures de gouvernance.

Dans notre article, on va préciser via une réflexion théorique, l'agencement de la fonction d'audit interne de manière à atteindre une meilleure efficacité.

Mots clés : audit interne ; gouvernement d'entreprise ; indépendance ; objectivité ; efficacité

Abstract

The literature on corporate governance is primarily concerned with the establishment of powers in companies, this administrative circumspection aims to determine the major principles of good governance, which mean internal mechanisms that the mandating shareholders seek to control at best the mandated executives. Theoretically, governance indicates all the procedures generated to facilitate organizations in achieving their objectives.

Internal audit provides assurance by examining the effectiveness of governance, risk management and control processes created to support the organization in achieving its strategic, financial, operational and compliance objectives.

Internal audit provides opinions and acts as a catalyst so that management and the board increasingly understand governance structures and processes.

In our article, we will specify through a theoretical reflection, the arrangement of the internal audit function in such a way as to achieve better efficiency.

Keywords: internal audit; corporate governance; independence; objectivity; efficiency

Introduction

De nos jours, la gouvernance d'entreprise joue un rôle important et incontournable dans l'environnement de l'entreprise. Son initiation au sein des entreprises et des organismes permet de dresser un ensemble de difficultés et des insuffisances auxquelles il conviendrait de palier pour permettre la prise de mécanismes susceptibles et adéquates afin d'améliorer l'efficacité de l'entreprise.

En effet, la gouvernance d'entreprise consiste, d'une part à l'ensemble des moyens permettant à une entreprise de résoudre les problèmes d'agence qui surgissent entre les différents acteurs (les actionnaires, la direction, les différentes parties prenantes et le conseil d'administration) et d'autre part à atteindre ses objectifs qui permettront sa performance ainsi que sa pérennité.

Dans ce sens, Shleifer & Vishny (1997) définissent la gouvernance d'entreprise comme étant un système qui gère les conflits. Et quant à Rafael La Porta (2000) la gouvernance d'entreprise se définit comme étant : « l'ensemble des mécanismes dont le rôle est de protéger les investisseurs externes de la diversion de leurs actifs par les auteurs internes ».

Toutefois, en matière de gouvernance d'entreprise, la notion de ce qu'on appelle audit interne est fondamentale, puisque cette dernière contribue à améliorer la performance de l'entreprise, à réduire l'asymétrie d'information, à privilégier la relation entre le comité de direction et le conseil d'administration et à permettre la transparence de l'information financière.

C'est dans cette optique, que l'audit interne représente un instrument de la gouvernance d'entreprise ou un mécanisme au service de la gouvernance d'entreprise.

Cette situation nous incite à poser la problématique suivante :

Comment l'audit interne parvient-il à intervenir comme un instrument de la gouvernance d'entreprise ?

Pour apporter des éléments de réponse à cette problématique globale, celle-ci a été décomposée en trois questions de recherche principales.

- 1. Qu'est-ce-que l'audit interne ? Structure organisationnelle, techniques, fraudes et responsabilité de l'audit interne.*
- 2. Qu'en est-il du concept de la gouvernance d'entreprise ? Rôles et responsabilités, mécanismes, responsabilité sociale de l'entreprise et synthèse des principes théoriques de la gouvernance d'entreprise.*
- 3. Par quels moyens peut-on montrer qu'il existe un rapport entre l'audit interne et gouvernance d'entreprise ?*

L'intérêt de cet article est donc de montrer dans un premier temps l'approche conceptuelle de l'audit interne où nous allons définir et présenter la notion d'audit interne. Puis, dans un second temps nous allons voir de tout près le concept de la gouvernance d'entreprise. Et enfin, l'étude se fera d'un point de vue théorique sur l'interrogation de l'audit interne en tant que mécanisme de la gouvernance d'entreprise afin d'explicitier la relation entre ces derniers.

1. Approche conceptuelle de l'audit interne

La pratique de l'audit a connu ces derniers décennies un accroissement remarquable qui a été marqué par une triple progression, d'abord l'extension de son objet qui est passé de la conformité à la performance, l'extension de ses objectifs allant de la recherche de la fraude à une fonction d'assistance, et l'extension du champ d'application d'un audit comptable et financier à un audit opérationnel et stratégique.

Dans cette partie nous allons s'intéresser tout d'abord à donner une notion de l'audit interne, sa structure organisationnelle et ses techniques, audit interne et fraude, et après l'audit interne responsabilités.

1.1 La notion de l'audit interne

L'audit interne a vu l'enchaînement de diverses définitions provenant de l'IFACI (institut française de l'audit et du contrôle interne) et de même de l'IIA (the Institute of internal auditor). La définition officielle est celle adoptée par l'IIA (the institute of internal auditor) le 22 juin 1999 et approuvée par l'IFACI (institut française de l'audit et du contrôle interne) qui dit : «L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité».

1.2 La structure organisationnelle de la fonction d'audit interne

La fonction d'audit interne est déterminée par son organisation, elle peut être ou bien centralisée ou décentralisée, de ce fait, l'entreprise doit se décider pour choisir celle la plus adaptée tant à sa taille qu'à la complexité de son activité. Dans le cadre de l'organisation centralisée, la fonction de l'audit interne peut être sectionnée soit en fonction du métier ou compétence soit en fonction du domaine ou filiale. Concernant la première segmentation la répartition des auditeurs internes se fait selon leur professionnalisme et à ce titre, le service

d'audit interne est constitué en général d'un responsable de l'audit interne, de superviseur, et d'auditeurs. Pour la seconde segmentation la répartition des auditeurs se fait en fonction du domaine d'activité ou de l'implantation géographique.

Dans l'organisation décentralisée, l'audit décentralisé s'applique au niveau des entreprises aussi bien nationales qu'internationales mais avec un service d'audit interne centrale, ce type d'audit est employé lorsque la taille des filiales et la complexité des processus l'exigent.

1.3 Les techniques de l'audit interne

La mission de l'auditeur interne ne s'applique pas d'une façon aléatoire. Il existe un ensemble de techniques que l'auditeur interne adopte au cours de sa mission.

D'après Kopp et Lori.S (2000) il est primordial de signaler que ces techniques d'audit interne ont un impact positif sur l'efficacité du système de contrôle interne.

Ces techniques peuvent être classées sous deux grandes catégories à savoir les outils de description dont l'objectif est de renseigner l'auditeur et mieux l'aider à comprendre une situation, et les outils d'interrogation qui aident l'auditeur à établir des questions et à y répondre.

1.3.1 Les outils de description

Parmi ces outils de description on distingue l'internet, la narration et le diagramme de circulation. À travers l'internet, l'auditeur interne pourra travailler de son bureau et obtenir les informations qui lui sont nécessaires ce qui va lui aider d'utiliser des informations résidant sur le système informatique ; obtenir des journaux et des encyclopédies des universités ; et lire des bases de données et d'autres sources d'information du monde entier. La narration est aussi un outil obligatoire pour l'auditeur interne, on distingue entre deux types de narration, une narration orale utilisée par l'audité et une autre écrite utilisée par l'auditeur. Mêmement, on peut citer les points communs entre les deux types :

- Ne nécessitent pas de préparation
- N'exigent pas la connaissance d'une technique spécifique
- La narration par l'audité est plus riche alors que la narration par l'auditeur est une mise en ordre des idées et connaissances.

Et finalement le diagramme de circulation ou bien flow chart, Kaplan. J (2001) le définit comme une représentation graphique décrivant des opérations réalisées dans le cadre d'un

processus . D'après Shick. P, Verra J, Bourrouilh. O (2010) , l'élaboration du diagramme de circulation des documents est faite par les auditeurs afin :

- De mieux cerner la procédure dans ses détails
- De donner une vue complète de l'enchaînement des opérations
- De vérifier la cohérence, la validité et l'efficacité des dispositifs du contrôle interne
- D'en dégager les forces et les faiblesses

1.3.2 Les outils d'interrogation

Parmi les outils d'interrogation les plus utilisés on trouve l'interview, le questionnaire et le sondage. D'après Julien. D (1995) l'interview est plus qu'un simple entretien, c'est plutôt un entretien avec une personne dans le but de le questionner par rapport à ses idées et ses actes et dévoiler la teneur de l'entretien, de même il affirme que l'interview est un outil qui permet d'assembler les informations, elle apporte également une plus-value nécessaire à l'information factuelle et les éléments d'analyses. Ndiaye.F et Knutsen.D (2009) affirme que le questionnaire quant à lui il doit être rempli juste après l'interview, il s'agit d'un ensemble de questions reporter par l'auditeur et dont les réponses doivent être par écrit. Par ailleurs il doit être court et les questions doivent être élaborées de telles sortes d'épargner toute confusion et ambiguïté. Le dernier outil c'est le sondage c'est une technique d'échantillonnage statistique qui aide à partir d'un échantillon retenu aléatoirement dans une population de référence d'extrapoler à la population les observations accomplis sur l'échantillon avec une certitude bien définie.

1.4 Audit interne et fraude

La nouvelle norme 1510.A2 démontre que « les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation. » on se différencie dans ce cas de la formulation antécédente qui impose des connaissances pour déceler les indices de fraudes. On parle désormais de la notion de risque. Mais il reste à mentionner que ce n'est pas à l'auditeur interne d'étudier la fraude dans sa totalité mais plutôt pour signaler qu'un danger va survenir et donner la mesure du risque. En effet, même si ses fraudes soient au bénéfice de l'organisation ou à son détriment, la promotion de l'éthique est une arme essentielle pour la combattre. Yves Bilodeau dans un article souligne que l'éthique déclaré était une condition nécessaire pour anticiper et limiter la

fraude. Cependant, l'auditeur interne doit prévenir la hiérarchie responsable, ou bien par le biais de ses recommandations, ou bien par l'avertissement spécifique si l'urgence de la situation l'impose. Il a de surcroît une obligation de répétition de l'information et de mesure des conséquences si la situation traduit un environnement de contrôle dégradé. La pratique de ce rôle nécessite une formation précise accordée à l'auditeur interne sur ce risque particulier, pareillement à tous les risques dont le degré de gravité est accru.

1.5 Audit interne et responsabilités

Un éclaircissement sur l'habilité de l'auditeur interne pourrait faire fin à ce constat. Pourtant la variation des situations et la complexité des organisations font éloigner le raisonnement et s'interroger sur la notion de responsabilité lorsque d'un côté se développe le code de conduite et d'un autre côté le législateur étend la responsabilité aux personnes morales. Mêmement, d'après Jacques Renard (2017) l'auditeur interne et le responsable de la fonction, n'est pas à l'abri de tout, préservé par son contrat de travail. Quelle peut être la meilleure des protections contre ces risques croissants ? À coup sûr, un professionnalisme sans reproche, le respect des normes professionnelles reconnues internationalement, l'adhésion à un Institut d'audit interne sont autant de garanties dont l'auditeur pourra se prévaloir.

2. La gouvernance de l'entreprise

Dans cette partie, nous allons présenter de manière plus brève le concept de la gouvernance d'entreprise, ensuite nous appréhenderons le rôle, les responsabilités, les mécanismes de la gouvernance d'entreprise, la notion de la responsabilité sociale des entreprises, ainsi que la synthèse des principes théoriques de la gouvernance d'entreprise.

2.1. Notion de la gouvernance d'entreprise

Le fondement de la gouvernance d'entreprise appelé « Corporate Governance » en anglais fut sujette bien longtemps dans l'étude de Berle et Means (1932). L'expression 'bonne gouvernance d'entreprise' va finalement prendre racine dans les années 1997. Selon Chareaux (1997), la gouvernance d'entreprise représente « l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ». Cette définition présente les conflits d'intérêts que rencontre l'entreprise avec l'intégralité des parties prenantes en matière de question de "gouvernance d'entreprise".

Conformément aux problèmes liés suite aux scandales comptables massifs des entreprises Américaines (Cinar 1999-2000, Enron 2001, Adelphia 2002, WorldCom 2002-2003, Nortel 2002-2003...) qui ont eu lieu aux années 1990 et 2005, on assiste au renouveau du terme

gouvernance d'entreprise qui est produit de la source d'un système de surveillance des défaillances des directions générales le plus efficace au niveau mondial. Bien avant cela, la Corporate Governance fit la Une des journaux suivis par des multiples controverses depuis dix ans, « précisément depuis le rapport rendu en décembre 1992 par la commission Cadbury en Grande-Bretagne, repris depuis lors sous des formes diverses dans les principaux pays développés ». Pour ces raisons, nous sommes capables de dire que la gouvernance d'entreprise est la mise en pratique de la gouvernance à la hiérarchie d'une entreprise.

Ainsi, le concept de gouvernance d'entreprise brigue à garantir la transparence de la répartition du pouvoir au sein de la gestion de l'échelle de l'entreprise, à procurer un traitement équitable des actionnaires, à protéger les droits des actionnaires et à résoudre les problèmes qui surviennent entre le principal (cadre, gestionnaire...) et l'agent (employé, société...). Dans ce cas, Blair (1999) souligne que « les dispositifs de régulation des relations entre les employés et la firme ne doivent plus être traités de manière séparée de la gouvernance d'entreprise ». Pour cette raison, la gouvernance d'entreprise consiste donc à « assurer ex-post la Co-spécialisation des employés clés afin de sécuriser leur engagement vis-à-vis de l'objectif organisationnel et d'enrichir leur capital humain spécifique » (Konzelmann et Ali, 2006).

La corporate governance représente « la combinaison des processus et des structures mise en œuvre par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger et de surveiller les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs ». (L'institut of Internal Auditor 'IIA', 2009)

2.2. Rôles et Responsabilités au sein de la gouvernance

Comme nous le savons, l'analyse de la gouvernance d'entreprise se fait en fonction des objectifs d'une part et de ses principes d'autre part.

2.2.1 Les objectifs de la gouvernance d'entreprise

Le concept de la gouvernance d'entreprise distingue deux grands rôles à savoir :

- L'encadrement des interactions et des relations

L'encadrement des interactions et des relations entre les différentes parties prenantes (actionnaires, clients, dirigeants, salariés et administrateurs) et l'entreprise (rémunération, rédaction de procès-verbaux, code de déontologie...) fait parties des fondements des objectifs de la gouvernance d'entreprise.

- La structure de l'entreprise

Évaluer la structure de l'entreprise constitue le deuxième rôle de la gouvernance d'entreprise.

Il est donc important de définir les organes et leur organisation afin de maximiser la capacité de production ainsi que la bonne performance de l'entreprise.

Ce dernier regroupe également ces objectifs suivants :

- **Auto-évaluation**
- **Traitement équitable des actionnaires**
- **Responsabilités**
- **Transparence**

2.2.2 Les principes de la gouvernance d'entreprise

La notion des principes de la gouvernance d'entreprise du G20¹ et l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE, 1998), ont comme objectif de concilier les intérêts entre actionnaires et décideurs, de même que rénover le cadre juridique, institutionnel, et réglementaire de la gouvernance plus précisément des gouvernements de ses pays membres. Pour cela, l'OCDE définit six principes fondamentaux de la gouvernance d'entreprise soit :

- La mise en place des fondements d'un régime de gouvernement d'entreprise efficace
- La protection des droits des actionnaires et des principes fonctions des détenteurs du capital
- Le traitement équitable des actionnaires
- Le respect du Rôle des différentes parties prenantes dans le gouvernement d'entreprise
- La garantie de la transparence et de la diffusion de l'information
- La responsabilisation du conseil d'administration

En 2002, ces principes ont été révisés et durant l'année 2004, ils ont été finalisés et enfin mis à jour en 2015.

2.3. Les mécanismes de la gouvernance d'entreprise

Les mécanismes de gouvernance qui sont adaptés, pour évaluer la gouvernance au sein d'une entreprise sont au nombre de deux typologies (l'internalité et l'intentionnalité) qu'on allie à des courants théoriques existant sur des compagnies et à des coûts des transactions.

2.3.1 La spécialité du mécanisme ou l'internalité

En 1993, Jensen considère que la typologie habituellement retenue distingue les mécanismes internes et externes à la firme. D'après Charreaux (1994) les mécanismes externes

¹ https://www.oecd-ilibrary.org/governance/principes-de-gouvernement-d-entreprise-du-g20-et-de-l-ocde-2015_9789264236905-fr

comprennent tout ce qui est ‘marché des biens et services, marché financier, relations de financement avec les banques², le marché du travail (cadres et dirigeants), et l’environnement légal, politique et réglementaire’. Et, s’agissant des mécanismes internes, ils rassemblent ‘le contrôle exercé par les actionnaires, la surveillance mutuelle entre les dirigeants, les contrôles formels et informels mis en place par le conseil d’administration et les employés subalternes’. Le but de cette typologie est de proposer des résolutions aux conflits existants au sein d’une compagnie.

2.3.2 L’intentionnalité du mécanisme

Ayant une préoccupation différente de celle de l’internalité, l’intentionnalité met l’accent sur le fait que cette forme de typologie consiste à établir l’établissement de règles, de procédures formelles, à solidité la coopération entre dirigeants-subordonnés ainsi qu’à arborer que l’étendue des pouvoirs des dirigeants ne reflète pas d’un lien hiérarchique. Dans le cadre de la théorie des coûts de transaction, Williamson (1991 b) discerne trois formes de ‘gouvernement (hiérarchie, marché et forme hybride) qui se distingue par la suite en trois groupes d’attributs à savoir : la nature d’instrument, l’application ou non de la loi contractuelle et la performance (autonome et coordination)’.

2.4. La Responsabilité Sociale de l’entreprise (RSE) comme outil de la gouvernance d’entreprise

L’interrogation entre la RSE et la gouvernance d’entreprise constitue depuis des années, l’un des soucis primordiaux des dirigeants et des théoriciens de notre temps. A vrai dire, nous nous intéressons plus précisément sur le cœur de la relation de nos deux concepts. Selon Grochain (2009) une ‘gouvernance plurielle’ représente un mode de régulation qui « émerge des interactions entre acteurs et institutions autour d’un domaine ou d’un secteur spécifique de la vie sociale ou économique » (Grochain, 2009, p. 3). Quant au concept RSE, les penseurs Hamouda et Scotto (2011), ont souligné que la RSE désigne l’idée selon laquelle « l’entreprise accepte de ne pas se dissocier de son environnement, et que cette dernière puisse à la fois participer et bénéficier de sa performance économique ».

Par ailleurs, pour légitimer et déterminer le périmètre de responsabilité sur l’ensemble du réseau de sous-traitants au sein d’une société, la RSE devient un engin en matière de gouvernance d’entreprise. D’après Dupuy (2008, p. 68) « Les pratiques RSE participent ainsi

² YOSHIMORI, M. (1995 a et b) : Corporate governance in Japan, 1995, papier de recherche à paraître dans les publications du German Institute of Japanese Studies.

« d'un système visant à réguler le jeu managérial issu d'une entreprise ayant perdu son unité économique et sociale ».

Allant dans ce sens, nous pouvons dire que l'approche de la RSE s'inscrit dans les modes de la gouvernance d'entreprise et à celle de la gouvernance locale des territoires aussi globale que possible à la fois, puisqu'elle encourage l'émergence des normes et des procédures communes, mais aussi elle s'investit à la mise en place de règle des frontières économiques d'une entreprise et du périmètre de sa responsabilité.

2.5. Synthèse des principes théoriques de la Gouvernance d'entreprise

Le concept gouvernance d'entreprise se réfère aux relations entre la fonction Direction et administration générale avec son comité d'audit et des droits, ses actionnaires mais aussi ceux des autres parties prenantes, avance l'OCDE. De ce fait, l'OCDE (2004) insiste sur le fait que la gouvernance d'entreprise définit « la structure par laquelle sont fixés les objectifs d'une entreprise et les moyens de les atteindre dans le but d'assurer une surveillance des résultats obtenus ».

En revanche, en matière de la gouvernance d'entreprise, deux sortes de théories constituent la gouvernance d'ensemble à savoir, la théorie disciplinaire et la théorie cognitive. S'agissant de la théorie disciplinaire qui représente l'approche dominante de la gouvernance au sein des entreprises, elle est scindée sur deux grandes théories qui sont : la théorie actionnariale et la théorie partenariale. En question de gouvernance d'entreprise, ce courant disciplinaire a comme vocation de préventive et curative au sein de l'entreprise. Alors que, la théorie cognitive quant à elle, sa mission est de soutenir les meneurs à acquérir des solides compétences et à déceler les opportunités.

Ainsi pour Charreaux (2004), « les théories disciplinaires utilisent l'approche contractuelle de l'entreprise. En revanche, la théorie cognitive adopte la méthode de l'entreprise à travers les compétences ».

2.5.1 La théorie disciplinaire de la gouvernance

Il se répartit en deux : actionnariale et partenariale.

- **Le modèle actionnarial de l'agence**

Il s'intéresse à l'analyse de la firme et aux relations actionnaire (Principal)-dirigeant (Agent). C'est ainsi que Shleifer et Vishny (1997) avancent l'idée selon laquelle « le courant dominant de la gouvernance est par conséquent d'essence contractuelle et principalement centré sur la question de la résolution des conflits d'intérêts et en particulier de la minimisation des coûts d'agence associés au couple actionnaires/dirigeants ».

- **Le modèle partenarial de gouvernance (Parties prenantes appelée aussi Stakeholder en anglais)**

Ce modèle met l'accent et suggère une approche participative sur les liens de dépendances ou d'interdépendance de la conception stratégique, c'est à dire l'organisation et les acteurs de son environnement.

Ainsi pour Clarkson (1995), «la gouvernance partenariale pose aussi la question de l'arbitrage entre des intérêts antagonistes et par conséquent celle des légitimités au sein de l'entreprise et des modalités de résolution de conflits ».

2.5.2 L'approche cognitive de la gouvernance

La théorie cognitive représente une pensée critique portant en elle, une littérature orientée sur la création de valeur, contrairement celle de l'approche disciplinaire qui porte sur la répartition de valeur. La théorie cognitive fait valoir la fonction des capacités, des connaissances-compétences solides, et l'apprentissage afin d'innover l'avantage concurrentiel qui constitue un élément fondamental dans la marche de cette création. C'est ainsi que pour Penrose 1959 ; Wernerfelt 1984; Barney 1986; Teece, Pisano et Shuen 1997, 'l'approche cognitive mobilise notamment la théorie fondée sur les ressources et les capacités organisationnelles'.

3. Audit interne : Un mécanisme de la gouvernance d'entreprise

Pour commencer, nous allons éplucher la demande de l'audit interne, avant d'entrée dans le vif de la section audit interne comme instrument de la gouvernance d'entreprise.

Le concept audit date des années 2000 avant Jésus Christ à 1700 (son objectif était de punir les voleurs pour les détournements de fonds, mais aussi de protéger le patrimoine; le prescripteur de l'audit : Rois, empereurs, églises et états). Le terme n'a cessé de renaitre au fil du temps et à partir des 1990, il a comme but d'attester l'image des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes, également une protection contre la fraude internationale (le prescripteur de l'audit : États, tiers et actionnaires). Il peut être défini comme étant l'examen d'une information effectué par un professionnel indépendant utilisant une méthode spécifique référant à des normes de travail dans le but d'émettre une opinion sur telle information.

Cependant, le classement de l'audit interne est de nature la seconde typologie de l'audit (audit interne et audit externe). Selon l'I.I. A (The Institute of Internal Auditor 2009) « l'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise (ou d'un organisme), une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations ; il est au service de l'entreprise. C'est dans ce

domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles ».

Par ailleurs, dans l'année 1999, l'I.I. A établi la notion 'd'audit interne 'comme « 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 systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ». (IIA, 2004)

Dans ce sens, cette explication nous relate l'usage nouveau de l'audit interne sur l'enseignement du gouvernement d'entreprise.

3.1. Rapport de l'audit interne avec le concept de la gouvernance d'entreprise.

Dans ce processus du rapport entre nos deux notions, il est de notre devoir de signaler que les travaux (recherches) en la matière d'audit interne et gouvernance d'entreprise sont rares, voire même lacunaires. La gouvernance d'entreprise répond, d'après l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économique, 2004), à une totalité des principes qui régissent à corroborer l'efficacité des marchés et la transparence au sein des instances compétences en question de surveillance afin d'assurer le respect et l'application dans l'entreprise. La mise en place de ces bases consiste à engendrer un environnement économique performant et sécurisant pour l'entreprise. En d'autres termes, parmi les principes définis par l'OCDE en matière de gouvernance d'entreprise, le système d'audit interne représente l'un des moyens d'atteindre ces objectifs. Dans ce sens, la Norme (2120.A1) précise 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 la gouvernance d'entreprise » l'IASB (The International Internal Audit Standards Board, Institute of International Auditors- Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles Edition &Version 31/05/2017). Et pour la Norme 2110.A2, « L'audit interne doit évaluer si la gouvernance des systèmes d'information de l'organisation soutient la stratégie et les objectifs de l'organisation ». Ainsi, dans le domaine de gouvernance d'entreprise, l'audit interne 'doit être avant tout fonctionnel et indépendant de l'exécutif » (Ziani, 2019).

Cependant, pour un bon progrès de la gouvernance d'entreprise, le rôle de l'audit interne se base en trois axes à savoir : *le niveau de la réduction des asymétries d'informations, le niveau de l'évaluation du système de contrôle interne et le niveau de la gestion des risques.*

3.1.1 Le niveau de la réduction d'asymétrie d'information

Dans cette lignée, Pigé (1998) différencie trois niveaux pour l'asymétrie d'information liée au terme gouvernance d'entreprise : premièrement, l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, ensuite l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et les administrateurs et enfin, un troisième niveau d'asymétrie qui se manifeste au moment où les actionnaires d'une firme aspire à ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne. Pour Sawyer (1973), le rôle de l'audit interne représente à la fois l'œil mais aussi l'oreille de la direction. Sawyer considère que le commissaire aux comptes permet d'amoindrir ces trois niveaux d'asymétrie.

Ainsi, dans la gouvernance d'entreprise, l'existence de réduction d'asymétrie d'information a comme fonction de contribuer positivement au rattachement de l'audit interne au conseil d'Administration et /ou au comité d'audit.

3.1.2 Le niveau de l'évaluation du système de contrôle interne

Au renait de la gouvernance d'entreprise suite aux scandales des crises financières (Enron 2001; Adelphia 2002; WorldCom 2002-2003), on eut assisté à l'inefficacité du système de contrôle interne. Cependant, on a vu naître plusieurs lois pour permettre de garantir l'efficacité du système de contrôle, ainsi que l'évaluation de ce dernier par l'audit interne.

A ce niveau, la gouvernance d'entreprise cherche à travers l'évaluation du système de contrôle interne à assujettir la fiabilité et l'efficience mais aussi à veiller sur les intérêts des parties prenantes. Dans ce sens, (Ammar, 2011) précise que le contrôle interne connaît une importance grandiose qui s'est éternisé une hausse de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne et ce depuis l'année 2001.

3.1.3 Le niveau de la gestion des risques

Ici, l'auditeur a comme fonction de reconnaître les risques associés aux visées et aux orientations stratégiques établies par l'entreprise, ainsi qu'évaluer la conformité entre ce qui a été discuté et ce qui a été fait afin d'apprécier la réussite des réalisations.

C'est ainsi que, l'audit interne grâce à son rôle capital dans la gestion des risques, il représente un acteur fondamental en matière de la gouvernance d'entreprise

3.2. Audit interne : la théorie des coûts et gouvernance d'entreprise

L'audit interne voir le jour au sein des firmes suites au problème d'économie d'après la crise de 1929, appliquée à la notion de gouvernance d'entreprise. La théorie des coûts de transaction devient une justificative de création des services d'audit interne dans les organisations. Dans cet onglet, l'audit interne apporte des conseils, analyse le processus de

management des risques au sein d'une entreprise et améliore le degré de maîtrise de ses opérations.

Par ailleurs, les penseurs des coûts de transaction tel que, Coase (1937); Williamson (1975), avancent l'idée selon laquelle « l'entreprise contrairement au marché, apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction ». De ce fait, « 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 et pigé, 2002, p.52).

3.3. Audit interne, outil de maîtrise des risques : Influence d'efficacité sur la gouvernance d'entreprise

Jusqu'à passer récent, il était et est tout à fait normal que l'audit interne exerce sa fonction de contribution à l'évaluation et amélioration du processus de la gouvernance d'entreprise au sein de l'organisation. En effet, la Norme de fonctionnement (2110) de l'IFACI (chapitre français de l'IIA), souligne que l'auditeur doit évaluer le processus de gouvernance d'entreprise, tout en reformulant des recommandations appropriées en vue de son amélioration. A ce propos, il avance l'idée selon laquelle qu'un processus doit répondre 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;
- Et ainsi que fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination efficace de leurs activités.

Ainsi, en l'année 2007, Bertin (2007 : 151) insiste sur le fait que 'la problématique de l'audit interne ne peut être à la fois partie-prenante et juge du processus du gouvernement d'entreprise'.

3.4 Le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise

Le management des risques est une fonction au service de la direction générale et du management responsable de la gestion des risques de l'entreprise. Il détermine en général l'ensemble des risques internes et externes liés à l'activité de l'entreprise, identifie les risques afin de les apprécier et de les hiérarchiser. Compte tenu des résultats de la cartographie des risques, le Risk Manager (RM) fixe et suggère à la direction générale, une stratégie pour les

diriger c'est-à-dire l'appétence du risque (le degré de risque acceptable), les méthodes et moyens à prendre en considération pour empêcher, minimiser, limiter l'impact du risque ou pour transférer le risque. L'audit interne, examine l'efficacité de ces procédures qui établissent le contrôle interne afin de surmonter le risque. Dans la pratique, l'audit interne détermine son plan d'audit à partir de la cartographie des risques réalisé par le management des risques. Le management des risques constitue une fonction à contre-courant de l'audit interne. Le Risk Manager facilite au management la gestion des risques et à l'audit interne à maîtriser le risque. En absence du RM, c'est l'audit interne qui ménage cette fonction mais dans les limites de l'identification des risques. Le management constitue le responsable de la gestion du risque et la priorité de l'audit interne consiste à évaluer le contrôle interne et le processus même de management de risque selon la norme 2100.

3.5 L'audit interne comme une solution aux problèmes d'asymétrie d'information

L'aptitude des actionnaires d'être averti et savoir si les stratégies pilotées par les dirigeants ne sont pas contraires à leurs intérêts est relative au niveau d'information dont ils possèdent. Par contre, il est approuvé que, outre l'information comptable et financière, le dirigeant peut accéder à l'information entière qui provient de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il était seul destinataire. Ce qui lui concevait une position d'autorité dans les décisions par rapport aux actionnaires et aux administrateurs. L'audit peut jouer un rôle primordial dans la diminution de cette asymétrie de l'information notamment dans le décellement des fraudes et de leur dénonciation aux parties prenantes. De même, l'audit concourait à diminuer le dysfonctionnement informationnel en attribuant à la disposition des actionnaires une partie des informations dont dispose le dirigeant.

Pigé (2008) distingue trois niveaux d'asymétrie de l'information à savoir :

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

L'audit légal (CAC) encourage la réduction de ces trois niveaux d'asymétrie d'information ainsi que l'audit interne là où la qualité de l'information financière et comptable provient du niveau du contrôle interne.

Destinataire du rapport d'audit interne, le comité d'audit constitue la courroie de diffusion entre les auditeurs internes, externes et le conseil d'administration. D'ailleurs, la Loi sur la Sécurité Financière (LSF) en imposant au président du conseil d'administration ou de surveillance la production d'un rapport sur le contrôle interne donne la possibilité à l'audit interne d'agir à l'avenir dans la réduction de l'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise.

Selon la théorie de l'agence, l'audit interne émanant de la direction générale ne peut pas être considéré comme un instrument de réduction des asymétries de l'information. Pour que l'audit interne contribue à la réduction des asymétries d'information dans un gouvernement d'entreprises, il s'avère nécessaire qu'il soit rattaché au conseil d'administration et / ou au comité d'audit.

3.6 Qualité de l'Audit Interne pour une bonne gouvernance d'entreprise

L'audit interne est une fonction susceptible de faciliter au conseil d'administration l'exécution et le maintien d'un niveau de contrôle permanent de l'activité de l'organisation. Il aide également dans l'atteinte des objectifs en ce concerne la création de la valeur et de contrôle des dirigeants de la gouvernance d'entreprise.

En ce sens Gramling & al (2004) et Ebondo (2006), démontrent que la qualité de la fonction d'audit interne conditionne celle de la gouvernance d'entreprise et vice versa.

La qualité de l'audit interne se mesure par plusieurs critères dont :

- La compétence
- La performance
- Le positionnement ou le rattachement de la fonction de l'audit interne

3.6.1 La compétence des auditeurs internes

Selon la norme de qualification 1210 « les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit conjointement avoir ou procurer les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences primordiales à l'exercice de ses responsabilités ». Suite à cette norme, on présume que la compétence de l'audit interne peut

être apprécié soit au niveau individuel soit au niveau global de l'équipe. Relativement au niveau individuel, la Modalité Pratiques d'application (MPA 1210-1) éclaire aux auditeurs une double nécessité compte tenu de la capacité à communiquer et de la formation professionnelle. Renard (2010) a rajouté que la formation continue s'avère nécessaire pour une véritable compétence, c'est la raison pour laquelle les auditeurs sont encouragés par la MPA 1230-1 à obtenir des certifications professionnelles appropriées (le CIA) ou un titre délivré par l'IFACI soit le Diplôme Professionnel d'Auditeur Interne(DPAI). La compétence globale quant à elle admet que l'audit interne est une fonction qui couvre en soi l'ensemble des compétences dans le but d'accomplir les divers types de mission à défaut de faire appel à une compétence externe.

3.6.2 La performance de l'audit interne

Les missions exercées sur l'organisation et aux champs qui les couverts ont une influence significative sur la performance de l'audit interne. La performance peut également être déterminée par la qualité et la quantité des documents de travail de l'auditeur et des rapports d'audit diffusé. Suivant Bertin (2007) l'auditeur interne doit adopter des différentes étapes pour établir un rapport de qualité à savoir :

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

3.6.3 Le rattachement de la fonction d'audit interne

Pour apprécier les actes de l'organisation par objectivité il semble primordial de promouvoir l'indépendance de l'auditeur interne. Stewart et Subramaniam, 2010 ont mentionné que cette dernière est adjointe à l'emplacement de l'audit interne dans l'organisation et à ses liaisons avec les organes de gouvernance. Il est vital que l'audit interne soit attaché au niveau hiérarchique le plus élevé en plus d'être indépendant compte tenu de l'activité auditée pour mener à bien son travail et d'une façon objective. Il doit même se distendre de toute

pression en accomplissant ses missions d'audit, déceler des constatations, et émettre des opinions et des conclusions. Dans cette intention, et à fin d'arriver à un degré d'indépendance et affirmer l'autonomie de l'auditeur interne envers l'activité auditée, un double rattachement hiérarchique à la direction générale et fonctionnel au comité d'audit s'avère une bonne issue. De surcroît, pour garder cette autonomie, il est inévitable que l'audit interne aie un accès direct et sans affaiblissement aux organes de gouvernance à savoir la direction générale, conseil d'administration, comité d'audit etc... Cela facilite la tâche aux auditeurs internes dans l'achèvement de leurs missions et dans des bonnes conditions et ce en attirant la collaboration des audités ainsi que les ressources inéluctables à la mise en place de leurs recommandations.

Conclusion

A travers notre article, nous avons essayé de montrer le rôle et l'importance de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise. Les nouveaux textes, les travaux de recherche effectués sur le terrain d'entreprises de divers auteurs nous mènent à faire cas que l'audit interne est un outil permettant d'examen et d'arrêt au service de la gouvernance. De surcroît, la fonction d'audit interne relève d'un système assez considérable en matière de gouvernance où le comité d'audit pourra avoir une influence sur la crédibilité et la constance de cette fonction par la conduite, le contrôle et la protection qu'il est censé exercer. L'audit interne accroît la gouvernance moyennant des missions justifiées par une approche par les risques qui sert une assurance et des opinions sur les procédures et structures qui vont engendrer le succès de l'organisation. Fait à fait que les risques surhaussent et évoluent de plus en plus, le rôle de l'audit interne pourra couvrir d'autres domaines, tels que la culture et les comportements, la gouvernance des risques, la durabilité, et d'autres indicateurs de reporting extra-financier.

BIBLIOGRAPHIE

- Ammar S.H. (2011), « Audit interne est un outil de gouvernement des entreprises. » Conférence Internationale de Gouvernance, Montréal, p. 3.
- AZEGAGH J. & KERFALI S. (2020), « La fonction d’audit interne au sein des organismes publics : vers une meilleure efficacité. » Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l’Audit, Volume 4 : numéro 2, pp : 955 – 977.
- Barney J.B. (1991), « Firm resources and sustained competitive advantage. » Journal of Management, Volume 17, numéro 1, pp: 99-120.
- Berle A.A. & Means G.C. (1932), « The Modern Corporation and Private Property. » New York, MacMillan.
- BERTIN Elizabeth. (2007), « Audit interne : enjeux et pratique à l’international. » Éditions Eyrolles, Paris, 320 pages.
- BLAIR M. (1999), « Firm-specific human capital and theories of the firm. » In M. Blair et M. ROE (eds), Employees and Corporate Governance, Brookings Institution Press, pp: 58-90.
- Bournois Frank, DUVAL-HAMEL Jérôme, ROUSSILLON Sylvie, SCARINGELLA & Jean-Louis. (2007), « Comités exécutifs : voyage au cœur de la dirigeance. » Éditions Eyrolles, Paris 862 pages.
- Charreaux, G. (1994), « Conseil d’administration et pouvoirs dans l’entreprise. » Revue d’Économie Financière, numéro 31, Hiver 1994.
- Charreaux, G. (1997), « Vers une théorie de gouvernance de l’entreprise. » In G. Charreaux (ED.), Le gouvernement des entreprises, Economica.
- Charreaux, G. (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux. » Cahier du Fargo numéro 1040101, Centre de recherche en finance, architecture, et gouvernance des organisations, janvier, 56 pages.
- Clarkson MBE. (1995), « A Stakeholder Framework for analysing and evaluating Corporate Social Performance. » Academy of Management Review, Volume 20, numéro 1, pp: 92-117.
- Coase R.H. (1937), « The nature of the firm. » Economica, Volume 4, November, pp :331-351 ou La nature de la firme, Revue française d’Économie, Volume 2, numéro 1, 1987, pp :133-163.
- Deloitte. (2005), « Techniques de communication écrites et orales de l’auditeur. » Offre de formation RMAI.

Dupuy, J.-C. (2008), « La responsabilité sociale de l'entreprise : gouvernance partenariale de la firme ou gouvernance de réseau ? » Revue d'Économie Industrielle, numéro 122, pp : 67-86.

EBONDO WA MANDZILA Eustache. (2006), « La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne. » Edition Harmattan, Paris, 349 pages.

Ebond. E. & Pigé B. (2002), « L'arbitrage entreprise-marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction. » Revue Comptabilité Contrôle Audit, tome 8, Volume 2, novembre-décembre, pp : 51-67.

EECE D.J., Pisano G. & Shuen A. (1997), « Dynamic capabilities and strategic management. » Strategic Management Journal, Volume 18, numéro 7, pp: 509-533.

En France, les rapports de la commission Viénot en 1995 et 1999. Ces rapports et codes de conduite sont disponibles sur le site de la Banque Mondiale.

GROCHAIN S. (2009), « La RSE : entre gouvernance locale et gouvernance d'entreprise. » Publications de l'Université de Lille.

HAMOUDA H. & SCOTTO M.-J. (2011), « Innovation sociale/ sociétale et développement du territoire, le cas d'une entreprise tunisienne. » 2ème Journée internationale Innovation, Sociétale et Entrepreneuriale autour de la Méditerranée, Ipag, Juillet.

<http://www.worldbank.org/html/fpd/privatesector/cg/codes.htm>

IIASB (The International Internal Audit Standards Board, Institute of International Uditors- Cadre de reference international des pratiques professionnelles Edition&Version 31/05/2017), 1035 Greenwood Blvd., Suite 401 Lake Mary, Fl 32746 USA.

Institute of Internal Auditors. (2009), « Internal Professional Practices Framework (IPPF). » Glossary 1 K. Keasey, S. Thompson, M. Wright, « Corporate Governance Accountability, entreprise and international comparaison. » John Wiley et Sons, 2005.

Jensen, M.C. (1993), « The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems. » Journal of Finance, Volume 48.

Julien. D. (1995), « La conduite d'une mission d'audit interne. » 2eme édition Dunod, Paris.

Kaplan. J. (2001), « Audinet: auditors guide to flowcharting. » University of Toronto.

KONZELMANN S., CONWEY N., TRENBERTH L. & WILKINSON F. (2006), «Corporate governance and human resource management. » British Journal of Industrial Relations 44 (3), pp: 541-567.

Kopp, Lori. S. (2000), « Therole of documentation and memory in internal control evaluation. » University of Alabama, USA.

La Porta, Lopez de Silanes F., Shleifer A. & Vishny R.W. (2000), « Investor Protection and Governance. » *Journal of Financial Economics*, Volume 58, numéro 1-2, pp: 3-27.

Ndiaye. F, Knutsen. D. (2009), « Audit manual. » United Nations.

OCDE. (2004), « Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE. » P.11.

OCDE. (2015), « Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE ».

Penrose E. (1959), « The theory of the growth of the firm. » Wiley, New York.

Pigé B. (2000), « Formes d'audit : Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit. » *Economica*, Paris, p.733.

PIGE Benoît. (2008), « Gouvernance, contrôle et audit des organisations. » Edition *Economica*, Paris, p. 241.

RENARD Jacques. (2010), « Théorie et pratique de l'audit interne. » Edition Eyrolles, Paris, p. 472.

Renard, J. (2017), « Théorie et pratique de l'audit interne. » © Groupe Eyrolles.

Renard, J. (2018), « Théorie et pratique de l'audit interne. » © Groupe Eyrolles.

Renard, J. & Nussbaumer, S. (2011), « Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration. » © Groupe Eyrolles.

Sawyer L. (1973), « The Practice of Modern Internal Auditing: appraising Operations for Management. » Altamonte springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

Schick. P, Vera. J. & Bourrouilh-Parège. O. (2010), « Audit interne et référentiels de risques : Gouvernance, Management des risques, Contrôle interne. » Edition Dunod, Paris.

Shleifer & R.W. Vishny. (1997), « A Survey of Corporate Governance. » *Journal of Finance*, Volume 52, pp: 737-783.

Shleifer A., R. W. & Vishny R. (1997), « A Survey of Corporate Governance. » *Journal of Finance*, pp: 737-783.

Stewart, J. & Subramaniam, N. (2010), « Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. » *Managerial Auditing Journal*, Volume 25, numéro 4, pp: 328-360.

Wernerfelt B. (1984), « A resource-based view of the firm. » *Strategic Management Journal*, Volume5, pp: 171-180.

Williamson O.E. (1975), « Markets and Hierarchies: Analysis and antitrust implications. » The Free Press, New York.

WILLIAMSON, O.E. (1991 b), « Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives. » *Administrative Science Quarterly*, Volume36.

Ziani A. (2019), « Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algériennes. » Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, numéro 8 : Mars 2019/Volume 3 : numéro 4 .