

Implication de l'audit interne dans le management des risques et son apport à la gouvernance : Cas des Entreprises Algériennes

Involvement of internal audit in risk management and its contribution to governance: Case of Algerian companies

DAHLAB Ania¹

¹ Docteur en Entreprise et Marché, Maître de conférence B
Université de Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou (UMMTO), Algérie
Email : ania.dahlab@ummto.dz

Reçu le : 06/11/2022

Accepté le 15/12/2022

Publié le: 31/12/2022

Résumé :

Le but de cette étude est de savoir si l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Et ce, à travers l'évaluation du système de contrôle interne, sa capacité de gérer les risques, la nécessité de communiquer et d'informer le niveau administratif sur n'importe quelle complaisance dans l'évaluation du système de contrôle interne. Mais dans les cas où les complaisances sont énormes, l'importance de communiquer avec le conseil d'administration et la direction générale afin de mettre en place des actions dans le but de réduire leur impact. Pour étayer cette étude, nous avons adopté une démarche méthodologique basée : Dans un premier temps, sur la revue de la littérature. Dans un second temps, Afin de répondre à notre problématique, nous avons opté pour l'étude de cas au sein des entreprises algériennes, qui disposent d'un système de management qualité (SMQ) certifié. Ce qui nous a permis d'obtenir un échantillon homogène. Enfin, à travers l'analyse et l'interprétation des données recueillies, de nos investigations opérationnelles, nous sommes parvenus à des résultats confirmant nos hypothèses.

Mots clés : *La bonne gouvernance, Audit interne, gestion des risques, évaluation, contrôle interne, communication.*

Jel Classification Codes : *G03, G34, M04, M54, L96.*

Abstract:

The purpose of this study is to find out if internal audit can contribute to the improvement of corporate governance. and this through the evaluation of the internal control system, its ability to manage risks, the need to communicate and inform the administrative level about any complacency in the evaluation of the internal control system, but in cases where complacency is huge, the importance of communicating with the board of directors and the general management in order to put in place actions to reduce their impact. To support this study, we adopted a methodological approach based on: First, a review of the literature. Secondly, in order to answer our problem, we opted for the case study within Algerian companies, which have a certified quality management system (QMS). This allowed us to obtain a homogeneous sample. Finally, through the analysis and interpretation of the data collected from our operational investigations, we arrived at results confirming our hypotheses.

Keywords: *good governance, internal audit, risk management, evaluation, internal control, communication.*

Jel Classification Codes : *G03, G34, M04, M54, L96.*

Auteur correspondant : DAHLAB Ania, Email : ania.dahlab@ummto.dz

1. Introduction

Les responsabilités et obligations du gouvernement d'entreprise font l'objet de nombreuses réflexions. L'objectif de celles-là demeure le renforcement de la gouvernance des entreprises à travers : *la transparence dans la gestion, la performance du contrôle interne, du management de la qualité, de la certification, etc.* (Mandzila, 2004, p. 335)

A.DAHLAB Implication de l'audit interne dans le management des risques et son apport à la gouvernance : Cas des Entreprises Algériennes

La diffusion large de corruption et fraude, a conduit les entreprises à donner plus d'importance et de considération à *l'audit interne* afin de diminuer les risques, d'assurer une transparence et de contribuer à l'amélioration de la gouvernance.

En effet, l'audit interne est reconnu de nos jours comme étant une composante essentielle de l'amélioration du climat de l'investissement (BEAUD, 2005, p. 23). Il apparaît comme un moyen de contrôle et d'assurance des actionnaires quant à la sécurité et à la rentabilité des capitaux investis ; et un levier opérationnel d'amélioration des systèmes de gouvernance. En effet, nombreux aléas menacent la pérennité des organisations, cette stratégie permet d'évaluer le système de contrôle et d'identifier les risques qui pourraient toucher l'organisation et les communiquer afin de mettre en place des actions dans le but de réduire leur impact.

De ce fait, *la mise en place d'une démarche d'audit centrée sur la gestion des risques, s'avère désormais d'une importance capitale*. Elle contribuera à l'amélioration des performances de l'entreprise, de façon pérenne, tout en répondant aux besoins des parties prenantes (les clients, le personnel, les actionnaires, les fournisseurs, les partenaires...) (Kaouther, 2012/2013, pp. 04-11)

En effet, Toute activité humaine, à travers un système adéquat, doit se prémunir contre les risques pour ainsi avoir des chances d'aboutir.

Problématique

Notre réflexion a démarré à partir d'un simple constat portant sur les observations précédentes, pour aboutir à la problématique suivante :

L'audit interne contribue-t-il à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers son implication/intervention dans la gestion des risques ?

De ce fait, l'objectif de notre recherche est de savoir si l'audit interne peut contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers son implication dans la gestion des risques. Et ceux dans le contexte du marché algérien, ou nous avons choisi comme terrain d'application 03 entreprises algériennes, les structures consultées disposent d'un service d'audit interne.

Hypothèses

Parmi les modalités opérationnelles que l'on juge importantes pour l'implication de l'audit dans la gestion des risques, nous avons retenu l'évaluation et la communication. Ainsi, Pour aborder notre problématique deux hypothèses sont émises et elles s'énoncent comme suit :

- **Hypothèse 1** : *l'audit interne, un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise à travers son implication dans l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne des risques*
- **Hypothèse 2** : *l'audit interne, un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise à travers la communication des risques*

Pour étayer cette étude, nous avons adopté une démarche méthodologique basée : *Dans un premier temps*, sur la revue de la littérature portant sur notre problématique. *Dans un second temps*, Afin de répondre à notre problématique, nous avons opté pour l'étude de cas au sein

de trois entreprises algériennes, qui disposent d'un système de management qualité (SMQ) certifié. Ce qui nous a permis d'obtenir un échantillon homogène. C'est ce que nous allons exposer et développer dès lors, au cours des points subséquents de cette contribution. (MICHEL, 2006.) (BEAUD M. G., 2013)

2. Théories mobilisées

Le management des risques, au même titre que la comptabilité, le contrôle de gestion, l'audit interne et autre, est un levier opérationnel d'amélioration des systèmes de gouvernance.

Pour appréhender la relation audit interne/GR pour une meilleure gouvernance, plusieurs théories de la firme peuvent être mobilisées (EL HILALI Karima Pr. BENLAKOURI Abderrahim, 2019, p. 23) notamment :

- la théorie de l'agence,
- la théorie des coûts de transaction

2.1 Théorie de l'agence

Attribuée aux pères fondateurs Jensen et Meckling 1976 et Jan Cattryse en 2005, la théorie de l'agence a pour objectif de définir les moyens de contrôle de la délégation de droits que suppose le contrat société. Cette théorie a étudié le rôle de la fonction de l'audit interne dans le processus de la gouvernance d'entreprise «vu que cette fonction n'a pas été considérée par cette théorie comme un outil de surveillance au sein de la relation d'agence. Elle a conclu après son développement que l'audit interne est l'un des principaux mécanismes de contrôle qui peut réduire les risques des conflits d'intérêts entre managers et actionnaires.

En effet, 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 élevée depuis l'adoption des lois américaine et française, notamment dans l'évaluation et l'amélioration du dispositif de contrôle interne. Ainsi, l'audit interne semble comme une fonction ressource. Toutefois, cette valeur est contingente de sa qualité.

De ce fait, il paraît intéressant d'apprécier le rôle de cette fonction dans la gouvernance de l'entreprise au niveau de la réduction des asymétries d'informations et

au niveau du management des risques.¹

En effet , l'audit interne a 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

¹ 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.

exigé

par la loi sur la sécurité financière (LSF) aux sociétés cotées. Dans ce sillage, selon Gramling et Myers (2006), l'auditeur interne exerce une influence sur cinq composantes du management des risques d'entreprise :

- 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.

Selon les résultats de leur étude (Gramling Audrey A. et Myers et Patricia, 2006, p. 55) dans l'ensemble, l'audit interne ne joue, à l'heure actuelle, qu'un rôle modéré dans le management des risques d'entreprise. Ce rôle est appelé à se développer pour renforcer le rôle de cette fonction dans l'amélioration de ce processus.

2.2 Théorie des coûts de transaction

Pour les théoriciens des coûts de transaction Coase (1937) ; Williamson (1975), l'entreprise contrairement au marché, apparaît comme le mode d'organisation qui permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. « *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).

Pour toutes ces raisons, les dirigeants des entreprises surtout les grandes, ont été amenés à internaliser l'essentiel de leurs travaux d'audit légal grâce à la création des services d'audit interne à travers le recrutement des auditeurs, salariés de l'entreprise et afin de transférer à ces derniers la réalisation des travaux de vérifications et de contrôle de conformité car le recours aux auditeurs externes était générateur de coûts élevés pour la firme.

C'est donc le souci d'économies qui fut à l'origine de la création de la fonction d'audit interne dans les grandes entreprises, après la crise de 1929. Appliquée à la gouvernance de l'entreprise, la théorie des coûts de transaction offre ainsi une pertinente justification de la création des services d'audit interne dans les entreprises. Ainsi, la fonction d'audit interne apparaît comme le cadre institutionnel propice à une bonne gouvernance dans la mesure où il permet une réduction des coûts et par conséquent une amélioration des performances (Abdelhak, 2019)

En définitive, il apparaît que l'audit interne joue un rôle majeur dans la gouvernance d'entreprise, ce qui a été confirmé à travers les théories mobilisés ci-dessus et les recherches des auteurs dans le domaine. En effet, c'est une fonction qui contribue et veille sur la performance de l'entreprise à travers les différents rôles qu'elle joue en matière de management de risques, etc. Par ailleurs, l'audit interne est une activité réglementée à travers les lois et les organismes veillant sur son bon fonctionnement et qui exigent la présence de plusieurs conditions pour qu'elle soit efficace (É.Bertin, 2007).

Reste la mise en œuvre de l'audit interne, qui diffère d'une entreprise à une autre selon sa culture, sa taille, ses moyens, ses difficultés, son contrôle interne... Donc, sa participation à la gouvernance reste relative. ***De ce fait, nous allons nous approcher de cette fonction à travers une étude exploratoire dans le contexte algérienne, objet de la deuxième section qui représente la partie pratique de ce travail***

3. L'audit interne au service de la gouvernance d'entreprise

Selon l'Institute of internal auditor (IIA) en 2009, la **gouvernance d'entreprise** est définie comme étant : « *La combinaison des processus et des structures mise en œuvre par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger et de surveiller les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs* ».

Pour Keasey, K. & Thompson, S. & Wright, M, en 2005 considèrent qu'un système de gouvernance constitue l'ensemble de mesures permettant d'aligner les intérêts des dirigeants avec ceux des actionnaires grâce à un mode d'interaction, de fonctionnement et de régulation

La gouvernance d'entreprise réfère donc à l'ensemble des règles et des systèmes régissant la relation : d'une part 'entre actionnaires et managers ; et d'autre part 'entre actionnaires et autre parties prenantes dont le but de protéger les intérêts de ces différentes parties.

La notion de la gouvernance d'entreprise a été développée suite aux scandales financiers qui ont touché ces dernières années les Etats-Unis, Japon et l'Europe. Ces scandales financiers sont apparus en effet, en raison de l'inefficacité du système de contrôle interne (Mandzila E. E., 2005)

A ce titre, de nombreuses lois sont mises en œuvre afin de garantir l'efficacité de ce système ainsi que protéger les intérêts des actionnaires telles que

- *La Loi Sarbanes-Oxley (SOX)² (de juillet 2002 aux Etats-Unis*
- *Et la Loi sur la sécurité financière³ (LSF) du 1^{er} août 2003 en France.*

Ces deux lois sont fixées afin d'améliorer le système de contrôle interne à travers de nouvelles procédures qui ont été imposées, à titre d'exemple, parmi les objectifs de la loi « LSF » qui sont comme suit :

- Aider les actionnaires, par le renforcement de la transparence,
- de mieux connaître les procédures de contrôle interne et les méthodes de travail
- ainsi que la répartition des pouvoirs des organes dirigeants qui conduisent aux décisions prises par ces derniers.

A ce titre, le président du conseil d'administration ou celui du conseil de surveillance, est attaché à 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.

Selon les réflexions de ces deux lois, on peut dire que le contrôle interne est un acteur principal dans le processus de la gouvernance d'entreprise.

A cet effet, et pour assurer ces objectifs, **l'audit interne** devrait jouer un rôle essentiel dans le processus de la préparation et de production du rapport sur le contrôle interne. Ceci est conformé par la norme internationale de l'audit interne.

La relation de l'audit interne et celle de la gouvernance d'entreprise a été bien nommée dans la norme 2110.A1- oblige que « *l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation* » voir Chartered Institute of Internal Auditors de 2011 .

Ainsi, selon cette dernier, l'audit interne doit évaluer le processus de gouvernance d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. L'évaluation par l'auditeur doit viser à vérifier si ce processus répond aux objectifs suivants:

- *promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de*

A.DAHLAB Implication de l'audit interne dans le management des risques et son apport à la gouvernance : Cas des Entreprises Algériennes

l'organisation

- *fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management,*
- *et assurer une coordination de leurs activités.*

D'après L'IIA en 1999, *l'audit interne est défini comme étant "une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité."* (L'IIA, 2004).

D'une part, cette définition présentée par L'IIA montre le rôle différent de l'audit interne dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise efficace. En effet, il fournit des prestations de service en matière d'assurance et de conseil indépendantes et objectives, dont le seul but est de contribuer à créer de la valeur. D'autre part, elle insiste sur les éléments suivants :

- L'indépendance ;
- Devenir une autorité reconnue ;
- Remplir une mission de conseil ;
- Et le plus important de tous ces éléments est que l'auditeur doit apporter sa contribution à la gouvernance d'entreprise.

Le premier point qui est l'indépendance, est donc une condition essentielle pour l'exercice de la fonction d'audit interne, il est le premier sujet traité par les normes internationales de l'audit interne, plus le niveau d'indépendance de l'auditeur interne est élevé, plus la valeur ajoutée pour toute l'organisation sera forte.

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

Cependant, l'auditeur ne joue pas seulement un rôle important dans la gouvernance d'entreprise, mais il est obligé de s'occuper de sa propre structure de gouvernance d'entreprise (Hayes R.& Dassen, 2005)

Par ailleurs, la démarche de l'audit interne doit être systématique et méthodique (Allegrini et D'Onza, 2003 ; Selim et Mc Namee, 1998) qui se base sur **la prévision des risques** ce qui permet de maîtriser l'activité de l'entreprise dans un environnement complexe, en rapide évolution, ambigu et incertain (Coetzee et Lubbe, 2016).

En bref, l'audit interne est au premier chef concernant par le système de gouvernance d'entreprise, il doit être avant tout fonctionnel et indépendant de l'exécutif et du contrôle des risques.

4. Le rôle de l'audit interne dans la gestion des risques pour assurer une bonne gouvernance

L'audit interne occupe aussi un rôle important dans la gestion des risques afin d'assurer une bonne gouvernance. En effet ; selon une étude réalisée par le PricewaterhouseCoopers (PWC, 2008), en 2008 sur « *L'audit interne en 2012 : perspectives et enjeux* », l'audit

interne sera centrée d'une manière permanente sur la gestion des risques. A cet effet, il devrait participer à évaluer l'efficacité des processus de gestion des risques en assurant que les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent et les risques significatifs sont identifiés et évalués. Cependant il n'est pas responsable du ce processus. Les notions du risque et sa gestion ont suivi une longue progression historique. Dès lors, Spira (2003) propose que le risque est dû principalement à des événements naturels aléatoires et par conséquent le management des risques était absent.

Elle évoque que l'évolution du risque se manifeste par sa métamorphose d'un risque naturel qui échappe à la volonté de l'Homme et donc un concept marginalisé à un risque gérable qui peut être maîtrisé et d'origines connues. Ainsi, le risque devient associé aux conséquences non anticipées de l'action humaine plutôt que le produit des « acts of God » d'où l'approche épistémologique qui préconise que le risque est un événement objectif et mesurable (Lupton, 1999). Cette évolution de la notion a été accompagnée par l'institutionnalisation du management des risques (Beck, 1997) et sa perception comme une réponse à des stimuli externes.

Pour ce, la conceptualisation de management des risques est pragmatique mais évolutive. Ce processus qui génère des directives basées sur des procédures formelles (Rayner, 1992) est considéré comme méthodique, systémique, répétitif et itératif aidant à la prise des décisions adaptées à l'environnement (Véret, 2005).

Pour ce, l'intégration de la fonction d'audit interne dans le cadre d'une approche systématique et disciplinée (Sarens et al., 2011) permet d'améliorer la gestion des risques, d'optimiser les ressources limitées (Coetzee et Lubben, 2016) et réduire le détournement de fonds et la corruption (Zain et al., 2006).

Ce contexte oblige une forte implication des auditeurs dans le management des risques ce quiles encourage à signaler toute rupture des procédures de contrôle (Zwaan et al., 2011).

En outre, la fonction est considérée comme outil de valeur et son implication dans la gestion des risques s'avère un défi incorporé dans la nouvelle définition de l'audit interne de l'institut des auditeurs internes IIA (Chambers et Odar, 2015). Pour ce, l'audit interne doit gérer les risques afin de réaliser la "valeur ajoutée" à travers le modèle de trois lignes de défense (Eulerich et al., 2018).

Nous concluons ainsi que l'implication de la fonction audit interne dans le management des risques se fait selon un processus d'adaptation continu (Mc Namee et Selim, 1998) L'efficacité du processus de management des risques dépend de la présence d'un responsable gestion des risques de qualité, de l'indépendance du conseil d'administration, du soutien de la haute direction, de la présence d'un Big Four et de la fonction audit interne (Beasley et al.2005)

5. Partie pratique

Afin de répondre à notre problématique (BEAUD M. G., 2013). Nous avons opté pour l'étude de cas au sein de trois entreprises algériennes, qui disposent d'un système de management qualité (SMQ) certifié. Ce qui nous a permis d'obtenir un échantillon homogène. Pour consolider cette étude, nous avons mené une série d'entretiens avec l'unité d'audit et les responsables qualité des différentes entreprises concernées, appuyée par un questionnaire, qui représente l'outil le plus approprié pour ce type d'enquête et, qui a permis de collecter les données nécessaires à l'étude. Ce dernier est concentré sur la fonction de l'audit interne sur la base du risque, traité avec le logiciel de statistiques IBM SPSS, en vue de tester les hypothèses de l'étude. C'est ce que nous allons exposer et développer dès lors, au cours des points subséquents de cette contribution. Le choix d'étude est particulièrement

A.DAHLAB Implication de l'audit interne dans le management des risques et son apport à la gouvernance : Cas des Entreprises Algériennes

adapté à cette problématique, puisque c'est un travail de recherche qui enrichit à bien des égards les recherches scientifiques en faisant, la mise en relation de l'audit et la gestion de risque pour une meilleure gouvernance d'entreprise.

5.1 Raisons et caractéristiques du champ de l'étude

Nous avons ciblé aléatoirement dans notre étude 3 entreprises, choisies selon les critères présentés dans le tableau suivant :

Tableau 1: Présentation des Trois entreprises étudiées

E/ses	Nom ou raison social	début d'activité	Industrie	Statut	le SM mis en place + Certificat	Effectif total
ENAP	Entreprise Nationale des Peintures SPA	1983	Chimie industrielle	Etatique	- mise en place d'un SMQ - certification ISO 9001	ETE : 1820
ENIEM	ENIEM EPE /spa	1977	Industries de l'Electroménager	Etatique	- mise en place d'un SMQ +SME - certification ISO 9001+ ISO 14000	ETE : 1530
EI	Entreprise des industries électrotechniques electroindustries / SPA	1985	industries électrotechniques électro industries	Etatique	- mise en place d'un SMQ - certification ISO 9001	ETE : 813

Source : conception personnelle à travers le guide d'entretien

Ci-dessus, les raisons du choix de l'étude qui ont permis l'obtention d'un échantillon représentatif :

- Les 3 entreprises relèvent du même secteur : industriel ;
- Les 3 entreprises ont mis en place et disposent d'un SMQ ;
- Les 3 entreprises ont en commun la certification ISO 9001 ;
- Les 3 entreprises maintiennent leur certification ;
- Les 3 entreprises sont de la même position géographique ;
- Les 3 entreprises sont étatiques.

5.2 Méthodologie de recherche pour mener notre enquête

Un questionnaire a été préparé sur le sujet , il est considéré comme étant un outil de collecte de données et d'informations liées à l'étude ainsi que des informations obtenues à travers des observations et des interviews avec des auditeurs internes et leurs responsables.. Dans ses axes, il traite sommairement ²:

² Ce questionnaire a été adressé aux auditeurs internes par voie électronique, par mails professionnels ainsi que par réseaux professionnels pour faciliter l'accès à la population cible et le recueil des réponses (vu l'état sanitaire covid-19) ou nous avons eu une difficulté d'accès pour la distribution de nos questionnaires en face à face.

- Des questions portant sur les caractéristiques de base de la catégorie interrogée qui sont : Degré de formation, Spécialité, Diplôme professionnel, Profession, Année d'expérience, le nombre de stage et formation sur l'audit.
- la description de l'audit interne,
- son positionnement ou sa forme au sein de l'organisation,
- son rattachement hiérarchique,
- les principales missions exercées par la fonction d'audit interne par ordre d'importance,
- l'impact de l'implémentation de cette fonction dans l'organisation,
- sa participation dans l'amélioration des performances de l'entreprise ainsi que les améliorations qu'il faut apporter à la fonction d'audit interne pour qu'elle réalise les objectifs par sa création.
- Intervention de l'audit dans l'évaluation du système de contrôle, gestion proprement dite (implication) et communication des risques

Les questions ont été formulées d'une manière, à obtenir les types de réponses suivantes : En donnant le choix dans certains cas à des réponses multiples ; toutefois, la plupart des réponses ont été formulées suivant l'échelle de LIKERT à 5 niveaux.

Tableau 2 : Niveaux de l'échelle de LIKERT

Réponses	Pas du tout d'accord	En désaccord	Plus au moins d'accord	D'accord	Fortement d'accord
Niveau	1	2	3	4	5

Source : conception personnelle selon les critères de Likert.

5.3 Les outils de l'étude

Les outils statistiques qui ont été utilisés sont comme suit :

L'analyse du questionnaire a nécessité l'utilisation de plusieurs outils statistiques. Pour cela, le traitement des données, récupérées de l'étude, s'est effectué avec l'outil informatique, en utilisant le logiciel de statistiques SPSS (Statistical Package For Social Statistic) version 21. Les méthodes d'analyse statistique diffèrent selon le niveau de complication et le but de son utilisation, ceci afin d'arriver aux indicatifs (Alpha de Cronbach) convenu qui viendront appuyer les objectifs et hypothèses de l'étude. De ce fait, nous avons adopté les méthodes d'analyse statistiques suivantes :

- L'effectif, pourcentage et pourcentage cumulé de distribution des individus de l'échantillon de l'étude.
- La moyenne, pour déterminer le niveau d'approbation, et l'écart type pour mesurer la dispersion des données de l'échantillon d'étude
- L'indicatif (Alpha de Cronbach) pour mesurer la fiabilité du questionnaire
- Teste des Hypothèses de l'étude de cas
 - o L'analyse de variance à un facteur (ANOVA) pour mesurer la dispersion.
- Teste des Hypothèses
 - o L'analyse de corrélation (bivariée), en utilisant le coefficient de corrélation de Pearson.
 - o La régression linéaire simple pour estimer la relation de dépendance entre deux variables métriques.
 - o La corrélation entre les variables pour mesurer l'importance du degré de liaison entre deux variables quantitatives.

5.4 Collecte des données

Afin de mesurer la fiabilité de l'ensemble des questionnaires, nous avons utilisé le coefficient d'Alpha de Cronbach, ce dernier vaut à 0.956 pour 25 éléments. Le test de Cronbach dans le cas de notre étude est très proche de 1, et il dépasse le seuil de 0.70 (NUNNALLY, JUN 1978, pp. 97-146), Cela veut dire que, pour cette échelle, les questions posées ont une forte cohérence interne et les informations collectées seront très fiables et d'une importance capitale pour expliquer les dimensions de la recherche engagée.

Tableau 3 : Test de fiabilité du questionnaire

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0,956	25

Source : établi à partir des résultats du logiciel IBM/SPSS 21.

Quant au **tableau baptisé** « *Statistique de total des éléments* », les valeurs d'Alpha de Cronbach en cas de suppression d'un élément sont toutes supérieures à 0.89, ce qui veut dire tous les items des dimensions sont nécessaires et constituent des facteurs clés de la dimension en question.

Les structures consultées disposent d'un service d'audit interne Ainsi, sur les 227 questionnaires distribués, nous n'avons reçu que 200 réponses et retenus que 194. Le tableau suivant présente le nombre total des employés et le nombre de questionnaires distribués dans les 5 entreprises de l'étude :

Tableau 4 : Nombre de questionnaires distribués, récupérés, écartés et maintenus dans les cinq entreprises étudiées

	ENAP	ENIEM	EI	Total
Effectifs	666	743	439	1848
Questionnaire distribués	84	85	58	227
Questionnaire récupérée	83	85	32	200
Questionnaire écartés	3	2	1	6
Questionnaire Maintenus	80	83	31	194

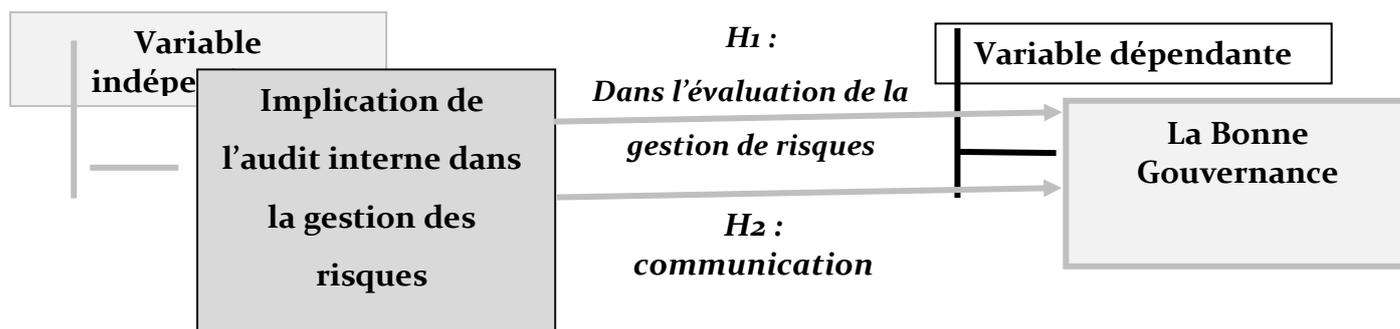
Source : conception personnelle

5.5 Analyse et test des hypothèses

5.5.1 Modèle pour tester les relations entre les variables dépendantes et indépendantes

L'analyse bi-variée consiste à vérifier l'effet d'une variable X sur une autre Y, et non l'inverse, sera adoptée pour confirmer ou infirmer les hypothèses formulées ci-dessus. En effet, la variable subissant l'influence est appelée variable dépendante. La variable qui produit l'effet est appelé variable indépendante (Michel PLAISENT, 2009, p. 97), Dans notre étude, la variable bonne gouvernance a une relation de dépendance et subit l'influence de la variable implication de l'auditeur dans la gestion des risques (évaluation et Communication des risques), où ces dernières sont considérées comme des variables indépendantes. Puisque le type de mesure dépend d'une échelle métrique, nous procéderons à l'analyse de régression multiple pour tester la validité des hypothèses n°1, et n°2, Il s'agit ici d'un modèle exploratoire qui constitue le début d'une enquête plus ambitieuse. Pour ce faire, Notre modèle se présente comme suit en se basant sur ce qui précède :

Figure 1: Model pour tester les variables dépendantes et indépendantes



Source : conception personnelle à partir de la revue de la littérature.

5.5.2 Analyses des Hypothèses

Ce volet a pour objet de tester la fiabilité des hypothèses de l'étude de manière séparée. En effet, les tests d'hypothèses constituent un autre aspect important de l'inférence statistique. Un test d'hypothèse (ou test statistique) est une démarche qui a pour but de fournir une règle de décision permettant, sur la base de résultats d'échantillon, de faire un choix entre deux hypothèses statistiques. L'hypothèse selon laquelle on fixe à priori un paramètre de la population à une valeur particulière s'appelle **l'hypothèse nulle**, notée **H0**. N'importe quelle autre hypothèse qui diffère de l'hypothèse H0 s'appelle **l'hypothèse alternative** (ou contre-hypothèse), notée **H1**. C'est l'hypothèse nulle qui est soumise au test et toute la démarche du test s'effectue en considérant cette hypothèse comme vraie³. De ce fait, le test de Student permet d'identifier les variables explicatives (variables indépendantes) qui ont un effet significatif sur la variable dépendante (variable à expliquer). Cela nous amène à tester la significativité des coefficients estimés en formulant les hypothèses ci-dessous (test bilatéral) :

- **H0** : $a_x = 0$
- **H1** : $a_x \neq 0$

La règle de décision pour accepter ou rejeter l'hypothèse nulle se base sur un niveau de signification statistique du F, soit la valeur p . Si p est inférieur à 0,05, on rejette l'hypothèse H0. La conclusion sera, donc, que si p est inférieur à 0,05, il semble qu'il y aurait un lien entre les variables.

5.5.2.1 Analyse de l'hypothèse 01

Il y a lieu de décliner l'hypothèse n°1 de la manière suivante :

- **H0(1)** : *l'audit interne, ne représente pas un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise à travers son implication dans l'évaluation du système de contrôle des risques*
- **H1(1)** : *l'audit interne, un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise à traves son implication dans l'évaluation du système de contrôle des risques*

³ Un échantillon de la population à étudier doit satisfaire trois conditions : Les tailles des échantillons ne doivent pas être très différentes ; La distribution des probabilités de chaque échantillon ne doit pas être très différente de la normale. Donc pas être trop dissymétrique, surtout si les tailles des échantillons sont petits (< 30) ; Les variances des échantillons ne doivent pas être très différentes.

Tableau 5: Régression linéaire simple

Implication AI dans GR pour une meilleur Gouvernance	L'évaluation GR				
	R	R-deux=R ²	F	B	Signification
	0.780	0.609	382.649	0.693	0.000

Source : établi par nos soins à partir des données du logiciel IBM/SPSS21.

En examinant les données ci-dessus, on peut dire que l'évaluation la GR expliquent 60,9% (R-deux= R²) de l'implication AI dans GR .

La donnée statistique F étant à 382,649 avec une signification de 0,000, donc inférieure à 0,05, cela permet de conclure qu'il semble que la relation est, statistiquement, significative et permet de rejeter l'hypothèse nulle.

Ainsi, *l'audit interne, un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise a traves son implication dans l'évaluation de la gestion de risques.*

5.5.2.2 Analyse de l'hypothèse 02

Il y a lieu de décliner l'hypothèse n°2 de la manière suivante :

- **H0(2) :** *l'audit interne, ne représente pas un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise à traves la communication des risques*
- **H1(2) :** *l'audit interne, un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise a traves la communication des risques.*

Tableau 6: Régression linéaire simple

Implication AI dans GR pour une meilleure Gouvernance	Communication				
	R	R-deux=R ²	F	B	Signification
	0.728	0.530	277.642	0.923	0.000

Source : établi par nos soins à partir des données du logiciel IBM/SPSS21.

En examinant les données ci-dessus, on peut dire que la communication explique 53 % (rdeux) de la variation de l'implication de la AI dans GR. La donnée statistique F étant à 277,642 avec une signification de 0,000, donc inférieure à 0,05, cela permet de conclure qu'il semble que la relation est, statistiquement, significative et permet de rejeter l'hypothèse nulle/H0(2).

Ainsi, *l'audit interne, un outil pour améliorer la gouvernance d'entreprise a traves la communication des risques*

5.5.2.3 Corrélation entre les variables

On remarque que, pour toutes les variables, la corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral). Ainsi, *p* est inférieur à 0,05 ce qui confirme qu'il y a un lien entre les variables. On constate, aussi, à travers les niveaux de corrélations que l'axe Implication de AI dans le GR a une forte corrélation avec les axes pratiques évaluation et communication pour une meilleure gouvernance.

Plus précisément, cette forte corrélation des variables, avec l'axe Implication des RH dans le SMQ, se traduit par le classement suivant :

- corrélation= 0,780 entre l'axe Implication AI dans le GR et l'axe pratiques évaluation GR
- corrélation= 0,728 entre l'axe Implication des RH dans le SMQ et l'axe communication des risques.

En définitive, les conditions d'implication des AI dans GR dépendent, de façon manifeste (forte corrélation), du mode de communication et évaluation selon les processus de gouvernance appliqués par les entreprises étudiées.

A la lumière des résultats obtenus, nous pouvons confirmer les deux hypothèses formulées dans le cadre de la présente section. Cependant, l'effet de l'évaluation relative a GR sur la transmission/implication de AI dans GR semble plus important à celui de la communication-information, car **0.78 est supérieure à 0.72**

5.6 Discussion des résultats de la recherche

Cette étude a montré, que l'audit interne contribue modérément à l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise à travers son implication dans la gestion des risques par, l'évaluation des systèmes de contrôle interne et l'identification des risques encourus par l'entreprise. Ainsi que la communication des risques, Les résultats du questionnaire en ce qui concerne le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation efficace du système de contrôle interne montrent que les répondants sont bien conscients du nouveau rôle que doit jouer l'audit interne dont ce dernier représente l'assurance de l'existence d'un système efficace de contrôle interne à travers sa veille sur les points qui sont comme suit :

- La nécessité d'informer le niveau administratif sur n'importe quelle complaisance dans l'évaluation du système de contrôle interne, mais dans les cas où les complaisances sont énormes, l'auditeur interne doit communiquer avec le conseil d'administration et la direction générale ;
- L'audit interne doit prendre des mesures de suivi et d'informer le conseil d'administration de toutes les lacunes qui ont été signalées précédemment et qui n'ont pas été corrigées.
- Vérifier que le conseil d'administration est conscient de ses responsabilités dans la mise en place du système de contrôle interne.

5.7 Perspectives d'amélioration de l'audit interne pour une meilleure gouvernance

Une bonne gouvernance ça ne se décrète pas, ça se façonne ! C'est un long travail d'infusion qui englobe de nombreux domaines comme les RH, le management, la qualité de vie au travail, l'image... Notre approche, ici, a consisté à croiser les résultats empiriques du questionnaire, avec les résultats inhérents au test des hypothèses liées à la gestion des risques, et l'audit interne. En effet, l'audit interne occupe un rôle important dans la gestion des risques afin d'assurer une bonne gouvernance. A cet effet, il devrait participer à évaluer l'efficacité des processus de gestion des risques en assurant que les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent et les risques significatifs sont identifiés et évalués.

La mise en place d'un audit interne efficace *centrée d'une manière permanente sur la gestion des risques.*, contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise de façon pérenne, tout en répondant aux besoins de toutes les parties prenantes (les clients, le personnel, les actionnaires, les fournisseurs, les partenaires...).

Quant aux perspectives d'amélioration de l'audit interne pour qu'il puisse atteindre les objectifs par sa création Les professionnels d'audit interne interrogés trouvent qu'il est nécessaire de s'assurer de la présence des conditions suivantes :

- L'implication du leadership est indispensable dans une démarche d'audit, c'est le dirigeant qui est au centre du pouvoir et marque l'identité de l'organisation.
- indépendance de la fonction ;

A.DAHLAB Implication de l'audit interne dans le management des risques et son apport à la gouvernance : Cas des Entreprises Algériennes

- formation continue et certification au profit des auditeurs internes ;
- sensibiliser et instaurer la culture d'audit interne en remplaçant l'image du gendarme qui doit contrôler et sanctionner par l'outil d'amélioration continue du fonctionnement de l'entité ;
- mettre à sa disposition les moyens humains et financiers nécessaires ;
- avoir l'engagement du top management et la collaboration des audités dans les différentes missions réalisées ;
- veiller sur l'instauration d'un système efficace de traçabilité et de remontée des informations à la structure chargée d'audit interne.

En effet, ces conditions sont conformes aux règles du métier dont leur absence donne lieu aux dysfonctionnements et à l'inefficience de cette fonction.

6. Conclusion

Cette étude a permis de montrer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers son implication dans la GR dans le contexte algérien.

La revue de la littérature montre que l'audit interne représente un mécanisme de contrôle au service de la gouvernance qui favorise le développement de l'entreprise et qui contribue à la création de la valeur ajoutée grâce à des solutions améliorées proposées. En effet, un audit interne pertinent permet l'identification et évaluation des risques encourus par l'entreprise qui viennent combler les obstacles fonctionnels

Et en considérant le traitement des données, de nos investigations opérationnelles, obtenu avec le logiciel SPSS21, nous pouvons conclure que nos deux hypothèses sont confirmées par la présente étude. En effet, les résultats de nos enquêtes ont démontré que les conditions de la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance de l'entreprise dépendent et, de façon manifeste (forte corrélation), de l'évaluation de la gestion des risques et de la nature des pratiques de la communication.

De ce fait, les théories mobilisées et cette étude, confirment que la fonction d'audit interne fait partie d'un colossal 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 à savoir :

- Evaluer les procédures de contrôle interne
- Informer la direction générale sur le fonctionnement de l'entreprise
- S'assurer de la fiabilité des informations émises
- Identifier les risques
- Contribuer à l'amélioration des performances
- Informer le conseil d'administration ou de surveillance sur le fonctionnement de l'entreprise
- Participer à la rédaction du rapport sur le contrôle interne

En revanche, cette fonction ne joue pas son rôle en cas d'absence des conditions de son fonctionnement notamment :

- l'indépendance de la fonction ou son positionnement hiérarchique,
- la formation et le profil d'auditeur interne,
- L'implication du leadership dans la démarche d'audit, et le soutien apporté par le top management à cette fonction
- la culture interne de l'entreprise ...

7. Bibliographie

- Abdelhak, Z. (2019, Mars). The Role of Internal Auditing in Improving Corporate Governance: Case of Algerian Companies. *Revue du Contrôle de la Comptabilité ET de l'Audit*.
- BEAUD, M. G. (2005). *L'art de la thèse : comment préparer et rédiger un mémoire de master, une thèse de doctorat ou tout autre travail universitaire à l'ère du Net*. Paris : Édition La Découverte.
- BEAUD, M. G. (2013). *L'art de la thèse: comment préparer et rédiger un mémoire de master, une thèse de doctorat ou tout autre travail universitaire à l'ère du Net*. Paris : édition La Découverte.
- É.Bertin. (2007). *Audit interne enjeux et pratiques à l'international*. Paris: Éditions d'organisation, Eyrolles, Finance.
- EL HILALI Karima Pr. BENLAKOUIRI Abderrahim. (2019). L'AUDIT INTERNE : UN OUTIL AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE. *Revue RCMP n°03*.
- Gramling Audrey A. et Myers et Patricia, M. (2006, April). Internal auditing's role in ERM: as organizations lay their enterprise risk groundwork, many auditors are taking on management's oversight responsibilities, new research finds. *Internal Auditor*, 63(2), 52-58.
- Hayes R.& Dassen, R. S. (2005). *Principes d'audit : une perspective internationale*. Londres: McGraw Hill.
- Kaouther, L. (2012/2013). Management intégré (QSE) . Université Tunis Carthage: Ministère de l'enseignement supérieure et de la Recherche scientifique .
- Mandzila, E. E. (2004, 09 29). LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE. UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion Institut de Recherche en Gestion (IRG).
- Mandzila, E. E. (2005). *Gouvernance de l'entreprise : une approche par audit interne et contrôle interne*. Paris, France: L'Harmattan.
- Michel PLAISENT, P. B. (2009). *Introduction à l'analyse des données de sondage avec SPSS : guide d'auto-apprentissage*. Presses de l'Université du Québec, Imprimé au Canada.
- MICHEL, B. (2006.). *L'art de la thèse* . Paris: édition La Découverte.
- NUNNALLY, J. (JUN 1978). *Psychometric method*. New York: Clinical diagnosis of mental disorders 97-146.