

L'impact de l'audit interne sur la bonne gouvernance des entreprises

Monsieur AYYACHE Samir

Directeur de cabinet et professeur auprès de plusieurs écoles supérieures
Doctorant

Résumé

La croissance constante des entreprises, tant en taille qu'en diversification économique, rend difficile leur contrôle. Pour cette raison, l'audit interne est devenu aujourd'hui une fonction de soutien à la gouvernance d'entreprise capable d'agir dans différents domaines tels que la gestion d'entreprise, la gestion des risques, l'amélioration des pratiques éthiques, le contrôle interne et les technologies de l'information.

Les activités d'audit interne comprennent non seulement l'audit traditionnel, les contrôles internes et la conformité, mais aussi les activités de conseil en gestion opérationnelle, en gestion des risques et en gouvernance d'entreprise. L'audit interne a ainsi évolué d'un contrôle administratif et comptable visant à assurer la fiabilité des données vers un examen opérationnel axé sur la gestion stratégique des entreprises et leur gouvernance.

L'objectif de cet article¹ est de faire une revue critique de la littérature pour révéler l'impact de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise. En outre, il vise à fournir des preuves empiriques sur le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Il a été constaté que l'audit interne est une composante importante de la bonne gouvernance d'entreprise et est donc considéré comme un outil de gestion important comprenant une évaluation systématique, documentée, périodique et objective de la performance de l'organisation et de son système de gouvernance. Il a également été révélé que l'audit interne a un lien fort qui encourage l'amélioration de la valeur et des objectifs d'une organisation. En outre, l'interaction entre le comité d'audit et l'audit interne contribue à renforcer la gouvernance d'entreprise.

Mots clés : Audit interne ; gouvernance ; conseil ; impact ; entreprise

Abstract

The constant growth of companies, both in size and in economic diversification, makes it difficult to control them. For this reason, internal audit has today become a corporate governance support function capable of acting in different areas such as business management, risk management, improvement of ethical practices, internal control and information technology.

Internal audit activities include not only traditional audit, internal controls and compliance, but also consulting activities in operational management, risk management and corporate governance. Internal audit has thus evolved from an administrative and accounting control aimed at ensuring the reliability of data towards an operational examination focused on the strategic management of companies and their governance.

The objective of this article is to make a critical review of the literature to reveal the impact of internal audit on corporate governance. Furthermore, it aims to provide empirical evidence on the role of internal auditing in improving corporate governance. It has been found that internal audit is an important component of good corporate governance and is therefore considered an important management tool comprising a systematic, documented, periodic and objective assessment of the performance of the organization and its governance system. It has also been revealed that internal audit has a strong connection that encourages the improvement of an organization's value and goals. In addition, the interaction between the audit committee and internal audit contributes to strengthening corporate governance.

Keywords: Internal audit; governance; advice; impact; business

Date of Submission: 25-04-2022

Date of Acceptance: 08-05-2022

I. Introduction

Après la crise financière de 2008, l'audit interne a fait l'objet d'une attention accrue en tant que facteur important d'une gouvernance efficace d'entreprise. Toutefois, son importance est devenue évidente après l'éclatement de la crise sanitaire mondiale provoquée par la pandémie de COVID-19 au début de l'année 2020.

¹ Cet article s'inscrit dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat en sciences de gestion sous le titre : « L'impact de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise ».

Dans ce contexte de déclin économique provoqué par ces crises, les organisations doivent se réinventer et prendre les décisions les plus affirmées, contribuant ainsi à la croissance de l'organisation de manière durable. La nécessité de l'efficacité dans la réalisation des objectifs et de l'efficience de la gouvernance en matière d'utilisation des ressources exige que les responsables des organisations aient une connaissance toujours plus approfondie de la manière de mener à bien leurs activités.

Par ailleurs, le besoin croissant de probité, de contrôle et de transparence dans les opérations et les rapports financiers des entreprises est devenu primordial. Il s'agit d'anticiper les risques conjoncturels et d'assurer une bonne gouvernance, en veillant à ce que les pratiques de gestion soient conformes à la politique de gouvernance de l'entreprise. Ces crises ont toutefois réaffirmé l'importance de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise. En effet, depuis la dernière décennie du siècle dernier, l'audit interne et la gouvernance d'entreprise ont reçu une attention considérable de la part des entreprises et des chercheurs (Dewing & Russell, 2004).

L'audit interne est donc un facteur essentiel de la gouvernance d'entreprise. Il représente un outil incontournable pour garantir la qualité de toutes les informations, qu'elles soient financières, comptables, fiscales, juridiques ou autres, tout en renforçant la coopération et la confiance entre le management et les autres parties prenantes.

De surcroît, l'audit interne joue un rôle important dans le renforcement de la fiabilité du système de contrôle interne, l'amélioration du processus de gestion des risques et la promotion des principes d'une meilleure gouvernance d'entreprise (Sarens, et al., 2009). Ainsi, l'audit interne soutient et renforce le système de responsabilité que les organes exécutifs de l'entreprise ont envers leurs sociétés et leurs parties prenantes, mais aussi les employés qui y travaillent. L'objectif est d'améliorer l'efficacité de la gouvernance de l'organisation.

Parallèlement, la gouvernance d'entreprise, en tant que domaine d'étude, a gagné en importance dans le développement de normes qui peuvent détecter ou prévenir les défaillances d'entreprises (Causse, 2000 ; Soliman et al, 2014). Cette notion de gouvernance d'entreprise couvre la structure et les processus entre le conseil d'administration, les actionnaires, la haute direction et les autres parties prenantes, et implique les rôles du processus de gestion et l'exercice du leadership stratégique, ainsi que les objectifs de garantir la responsabilité et d'améliorer la performance (Baker et Anderson, 2010).

Quant à la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, il est affirmé qu'il existe une relation positive entre l'audit interne et cette dernière (Boecker et Goodstein, 1993 ; Daily et Dalton, 1994 ; Paape et al, 2003 ; Sarens et Abdo Imohammadi, 2011).

C'est dans cette perspective que cet article s'intéresse à l'impact de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise. L'objectif est donc de faire le lien entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise à travers une revue de la littérature existante sur les recherches menées sur ce sujet. Nous cherchons également à mettre en perspective les domaines dans lesquels l'audit interne présente le plus d'intérêt.

II. Evolution, définitions et champ d'application de l'audit interne

La demande croissante d'audit interne et l'élargissement du champ d'application de la fonction ont conféré à cette dernière de nombreuses responsabilités. Au départ, l'audit consistait à lutter contre une gestion déloyale ou non conforme, mais parallèlement à cette activité, le contrôle de la gouvernance et de l'efficacité de la production sont devenu partie intégrante de l'audit interne.

En outre, les sujets couverts par l'audit interne ont devenu plus larges, dans la mesure où les risques auxquels sont confrontées les entreprises sont en constante évolution, notamment les risques financiers, opérationnels, de conformité et stratégiques.

Ainsi, les audits internes offrent à la direction et au conseil d'administration un service à valeur ajoutée pour détecter et corriger les anomalies de fonctionnement avant l'engagement des missions d'audit externe.

Par ailleurs, l'audit interne est devenu essentiel depuis la mise en œuvre de la loi Sarbanes-Oxley de 2002² (CRS Report for Congress, 2002), qui rend la direction responsable de ses états financiers en exigeant qu'elle certifie par écrit que ceux-ci sont conformes³.

La loi Sarbanes-Oxley est considérée aujourd'hui comme le texte législatif le plus important en termes de gouvernance d'entreprise et de divulgation financière depuis les textes fondateurs de la Securities and Exchange Commission (SEC). Même si la loi SOX ne traite pas spécifiquement le rôle de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise, elle contient des exigences en matière de gouvernance d'entreprise pour les comités

² La loi Sarbanes Oxley, tirant son nom de ses deux instigateurs et également connue sous le nom de SOX ou Sarbox, est un texte américain promulgué en 2002 visant à mieux encadrer la production de documents comptables afin de limiter les falsifications.

³ CRS Report for Congress (2002). "Corporate Responsibility: Sarbanes-Oxley Act, Pages 5-8. https://www.everycrsreport.com/files/20020827_RL31554_81c337259809bd1f90d40847697b5e8f16f923c1.pdf Consulté le 13 Mars 2022.

d'audit, des auditeurs externes ainsi que des suggestions concernant l'importance de l'audit interne. L'article 404 de cette loi est particulièrement important puisqu'il rend formellement les dirigeants de l'entreprise, en l'occurrence le directeur général et le directeur financier, responsables de la gestion de l'entreprise. Il stipule entre autres :

- les entreprises doivent produire un rapport de gestion sur le contrôle interne, qui confirme que la direction est responsable de l'établissement et du maintien d'une structure et de procédures de contrôle interne adéquates pour le reporting financier ;
- l'évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de communication financière, à la date du bilan ;
- le contrôle interne relatif à la communication financière ne peut être considéré comme efficace s'il comporte une ou plusieurs faiblesses importantes ;
- le rapport annuel doit préciser la structure adoptée par la direction pour évaluer l'efficacité des procédures de contrôle interne⁴.

Les entreprises marocaines ne font pas exception à cette règle et sont tenues d'introduire des changements dans leur système d'audit interne. Celui-ci fera office d'unité centrale indépendante chargée d'harmoniser et de guider le processus de création d'unités d'audit interne fonctionnant de manière indépendante.

L'activité d'audit interne a émergé et s'est développée en raison de son utilité pour les entreprises et de sa capacité à satisfaire certains besoins de ses utilisateurs (Szekely, 2017). L'évolution de l'audit interne a fait l'objet de plusieurs analyses par les chercheurs (Möller et Witt, 1999 ; Anderson, 2003 ; Flemming Ruud, 2003 ; Moeller, 2005 ; Chersan, 2016 ; Fülöp et Szekely, 2017). Dans ce qui suit, nous présentons un bref aperçu de l'évolution de l'audit interne.

2.1 Evolution de l'audit interne

Le terme « audit » a été forgé pendant la crise économique de 1929. Depuis lors, le rôle et la nécessité de l'audit interne n'ont cessé de croître, ce qui a conduit à l'organisation et à la normalisation des pratiques d'audit interne par la création en 1941 à Orlando, en Floride, de l'Institute of Internal Auditors (IIA), auquel plus de 170 pays sont actuellement affiliés (Fülöp et Szekely, 2017).

L'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise depuis 1940 (Möller, 2005) et son importance s'est accrue au fil des ans. En effet, depuis 1940, de nombreux changements sont intervenus dans le domaine de l'audit interne, qui était régi par différents codes et normes de gouvernance d'entreprise (Fülöp et Szekely, 2017).

À partir de 1950, l'IIA a publié ses propres normes d'audit interne, différentes de celles de l'audit externe. Avec le temps, ces normes se sont généralisées et, à partir de 1970, elles sont devenues des normes d'audit interne, qui sont soumises à des changements permanents en raison des défis auxquels les entités sont constamment confrontées.

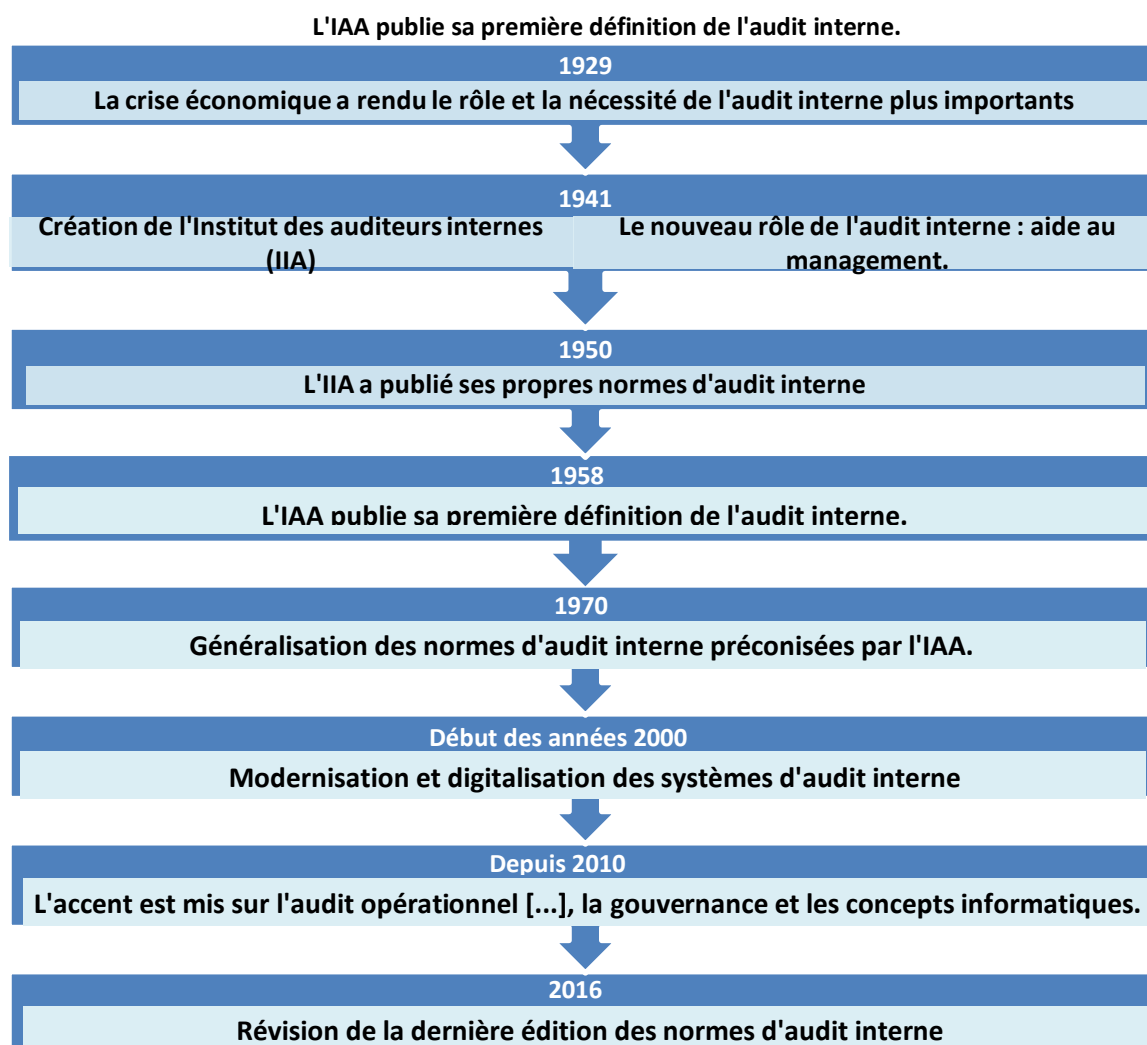
L'IIA a publié en juillet 2006 « Organizational Governance : Guidance for Internal Auditors », un guide qui renforce la relation entre l'audit interne et son rôle de conseil dans des aspects spécifiques de la gouvernance d'entreprise (Tiron-Tudor, 2007).

Une première définition de l'audit interne a été donnée par l'IIA en 1958. L'audit interne apparaît ainsi comme un segment spécial du vaste domaine de la comptabilité, utilisant les techniques et la méthodologie de base de la comptabilité. Le but de l'audit interne était d'examiner la validité des déclarations, en couvrant de nombreuses questions souvent assez éloignées des comptes. Par ailleurs, l'auditeur interne, en tant que salarié de l'entreprise, est tout naturellement plus intéressé à contribuer à rendre ces opérations aussi rentables que possible. (Brink et Cashin, 1958).

Le début des années 2000 a vu une évolution constante de l'audit interne : augmentation de l'efficacité de la gestion des risques, augmentation du niveau de satisfaction des parties prenantes, développement des capacités des auditeurs internes, préoccupation croissante pour la mesure et l'évaluation de la performance de l'audit interne, augmentation du niveau de technologie dans le travail d'audit interne (Boța-Avram, 2009). Depuis 2010, les auditeurs internes sont de plus en plus impliqués dans l'audit opérationnel, la gestion des risques, les contrôles internes, la gouvernance et les concepts informatiques (Mermod et Sungun, 2013).

Figure 1 : Evolution historique de l'audit interne

⁴[https://www.mawarid.ma/document-1281.html#:~:text=La%20loi%20Sarbanes%20Oxley%20est,and%20Exchange%20Commission%20\(SEC\).](https://www.mawarid.ma/document-1281.html#:~:text=La%20loi%20Sarbanes%20Oxley%20est,and%20Exchange%20Commission%20(SEC).)



Source : Adapté de (Fülöp et Szekely, 2017)

Pickett (2003) a identifié quatre étapes de l'évolution de l'audit interne moderne :

a. Une branche de l'audit externe

Au début, l'audit interne était un bras étendu de l'audit externe/statutaire des états financiers. À ce stade, la fonction principale, mais plutôt limitée, de l'audit interne consistait à vérifier la fiabilité des informations financières incluses dans les états financiers. À ce stade de son évolution, la fonction d'audit interne ne pouvait pas apporter une grande valeur ajoutée à la gouvernance de l'entité.

b. Contrôle croisé

Dans cette phase de son évolution, l'audit interne a aussi été amené à vérifier l'exactitude des informations et des transactions non financières et leur conformité aux politiques et procédures établies.

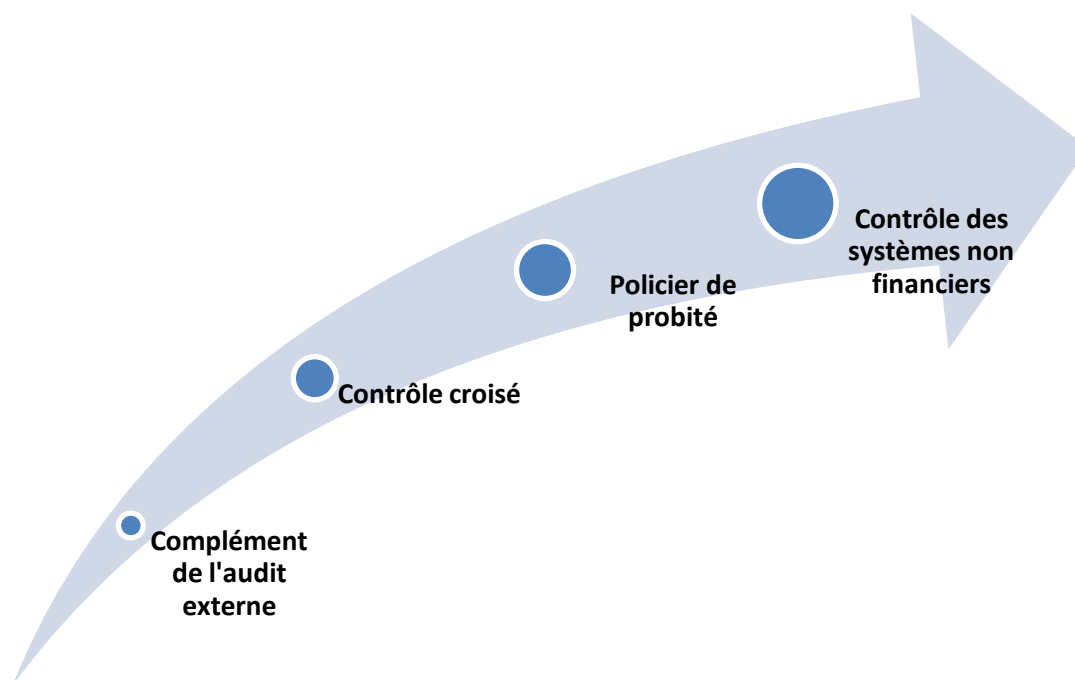
c. Comme policier de probité

Lors de cette étape de son évolution, l'audit interne a commencé à se préoccuper davantage des aspects liés à la probité des transactions, en particulier celles qui impliquent des actifs liquides et très mobiles tels que l'argent liquide, les actions, etc.

d. Contrôle des systèmes non financiers

Avec la montée en puissance de l'économie mondiale, la nécessité de disposer d'un audit interne à part entière, orienté vers la stratégie, est apparue comme un service inévitable, capable d'aider la direction à prendre des décisions, et non plus comme un simple gendarme des transactions financières. C'est ainsi qu'est né l'audit interne moderne, qui a été établi comme une fonction distincte, avec des missions et des objectifs clairement définis à atteindre. Aujourd'hui, l'audit interne est indéniablement l'épine dorsale d'un système de gouvernance d'entreprise sain.

Figure 2. Les quatre étapes de l'évolution de l'audit interne moderne



Source : Adapté de (Pickett, 2003)

2.2 Définition de l'audit interne

L'audit interne est perçu à la fois comme une fonction de l'entreprise et comme une activité ou comme une mission professionnelle. L'objectif est d'assurer une plus grande fiabilité des activités réalisées et une meilleure qualité de service. Dans sa forme la plus simple, un audit interne consiste en un contrôle des opérations d'une organisation effectué par ses employés ou par un auditeur externe (Eke, 2015). Cette définition reconnaît le rôle des employés d'une organisation en tant qu'auditeurs internes et se concentre sur les opérations de l'entreprise ; elle indique également que la fonction d'audit interne peut être confiée à un prestataire externe qui effectue les mêmes tâches que les auditeurs internes et rend compte à la direction.

Washerbrook (1978) a défini l'audit interne comme un audit effectué par un personnel spécialisé de l'organisation auditée, se concentrant sur le contrôle de routine des transactions comptables sur une base quotidienne, avec l'objectif de localiser rapidement les irrégularités, rendant ainsi plus difficile une fraude, en raison de la nature constante du contrôle. Cette définition, qui est l'une des définitions traditionnelles de l'audit interne, n'est pas assez exhaustive dans la mesure où elle se limite aux transactions comptables et, en tant que telle, ne reflète pas toute l'étendue de l'audit interne.

Cependant, l'audit interne moderne va désormais au-delà de l'examen des transactions et évalue la gouvernance de l'entreprise et les risques opérationnels et stratégiques auxquels elle peut être confrontée. Il s'agit d'une activité d'assurance et de conseil qui améliore la gouvernance d'une entité. C'est sur la base du rôle stratégique de l'audit interne que l'Institut des auditeurs internes (IIA), par le biais de son Cadre de référence international de pratiques professionnelles (CRIPP)⁵ publié en 2002, a modifié sa définition originale de l'audit interne. La nouvelle définition de l'audit interne est conçue pour s'adapter à l'élargissement du rôle et des responsabilités de la profession. Ainsi, l'IIA a défini l'audit interne comme une « *activité indépendante et objective d'assurance et de conseil destinée à apporter une valeur ajoutée et à améliorer les opérations d'une organisation. Il aide une organisation à atteindre ses objectifs en fournissant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.* » (IAA, 2002)

Selon Tuovila (2021), l'audit interne a pour objet de contrôler les pratiques internes d'une entreprise, y compris sa gouvernance et ses processus comptables. Il garantit le respect des lois et des règlements et contribue à l'exactitude et à la ponctualité des rapports financiers et de la collecte des données. L'audit interne fournit également à la direction les outils nécessaires pour atteindre l'efficacité opérationnelle en identifiant les problèmes et en corrigeant les imperfections. Cette définition est suffisamment large pour couvrir non seulement la comptabilité et le reporting des performances opérationnelles d'une organisation, mais aussi sa gouvernance.

Toutefois, La définition suivante de l'audit interne, publiée par l'Institute of Chartered Accountants of India, reflète amplement la pensée actuelle sur ce qu'est un audit interne. « *L'audit interne est une fonction de*

⁵Le Cadre international de pratiques professionnelles pour l'audit interne (CRIPP) est un ensemble de lignes directrices de l'audit interne approuvées par l'Institut des auditeurs internes.

gestion indépendante, qui implique une évaluation continue et critique du fonctionnement d'une entité en vue de suggérer des améliorations, d'apporter une valeur ajoutée et de renforcer le mécanisme global de gouvernance de l'entité, y compris le système de gestion des risques stratégiques et de contrôle interne de l'entité. »(ICAI, 2009)

Dans cette définition, les aspects ci-après de l'audit interne sont mis en évidence :

- L'auditeur interne doit être indépendant des activités qu'il contrôle. La fonction d'audit interne est généralement considérée comme indépendante dans la mesure où l'auditeur interne doit effectuer son travail librement et objectivement. L'indépendance permet ainsi aux auditeurs internes de porter des jugements impartiaux et non biaisés, essentiels à la bonne conduite des audits.
- L'audit interne est une fonction de management. Son principal objectif est de répondre aux besoins du management en formulant des recommandations constructives dans des domaines tels que la gouvernance, les risques, l'utilisation des ressources, la conformité juridique, le système d'information, etc.
- Le rôle de l'audit interne doit être dynamique et en constante évolution pour répondre aux besoins de l'organisation. Cela implique la modification des plans d'audit en fonction de l'évolution des circonstances. Ces changements peuvent consister à couvrir de nouveaux domaines, à aider le management à résoudre certains problèmes et à développer de nouvelles techniques d'audit interne.
- Un audit interne efficace joue un rôle essentiel en aidant la direction ou le conseil d'administration à s'acquitter de ses responsabilités en matière de gouvernance. Ce faisant, elle contribue à la réalisation des objectifs et des buts de l'organisation par une gouvernance éthique et efficace.
- Le management des risques permet à la direction de gérer efficacement les risques et l'incertitude associée et d'améliorer la capacité à créer de la valeur pour l'entreprise et ses parties prenantes. L'auditeur interne joue un rôle important en fournissant à la direction une assurance relative à l'efficacité du management des risques.
- La fonction d'audit interne est une composante distincte du contrôle interne dont le but est de déterminer si les autres contrôles internes sont correctement conçus et appliqués. Ainsi, l'examen et l'évaluation des contrôles sont normalement une composante directe ou indirecte de l'audit interne.

2.3 Champ d'application de l'audit interne :

Le champ d'action de la fonction d'audit interne ne se limite pas nécessairement à fournir à la direction ou au comité d'audit une assurance sur les contrôles mis en œuvre, mais peut évoluer vers un rôle de « conseil », en fournissant un soutien stratégique à l'entreprise.

Selon Mahdawi et al. (2018), le champ d'application de l'audit interne se décline comme suit :

- ✓ Examen de la fiabilité des informations financières et opérationnelles et des moyens utilisés pour identifier, mesurer et classer ces informations.
- ✓ Analyse des systèmes permettant de garantir la conformité aux politiques, plans, procédures, lois et règlements susceptibles d'avoir un impact significatif sur les processus et les rapports, et de déterminer si l'organisation s'y conforme.
- ✓ Examen et évaluation de l'utilisation économique et efficiente des ressources.
- ✓ Evaluation des opérations ou les programmes en vue de déterminer si les résultats sont conformes aux buts et objectifs, et si les processus ou les programmes mis en œuvre le sont comme prévu.
- ✓ Contrôle et évaluation de l'efficacité du système de [gouvernance d'entreprise] et de gestion des risques de l'organisation.
- ✓ Analyse de la qualité de la performance des auditeurs externes, avec un certain degré de coordination avec les auditeurs internes.

Cependant, le champ d'application de l'audit interne moderne englobe le concept plus large de la gouvernance d'entreprise et des risques, reconnaissant que des contrôles existent dans les organisations pour gérer les risques et promouvoir une gouvernance et une performance efficaces et efficientes, notamment :

- Les services d'assurance : Examen objectif des preuves afin de fournir une évaluation indépendante des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance.
- Services de conseil : Conseil et activités connexes pour le client, dont la nature et la portée sont convenues avec le client et qui visent à apporter une valeur ajoutée et à améliorer les opérations commerciales.
- Services à valeur ajoutée : axés sur l'efficacité et l'efficacités afin d'améliorer les processus et l'utilisation économique des finances et des ressources.

Ainsi, le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste peut concerner l'ensemble du processus de l'organisation :

- L'examen de tous les aspects de la situation d'une entité.
- L'évaluation des informations contenues dans les documents comptables et autres données sources.
- Le bon déroulement des processus,
- La conformité des procédures attachées à leur efficacité,

- La conformité aux exigences d'une norme, d'une loi ou d'une règle,
- La conformité d'un contrat,
- L'accroissement de l'efficacité du plan de surveillance et du processus de gouvernance.

III. Gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise est un ensemble de relations et de réseaux entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et ses parties prenantes (Omolaye, 2017). Elle peut être définie comme le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées (Cadbury, 1992). Elle concerne également les moyens par lesquels les bailleurs de fonds s'assurent d'obtenir un retour sur investissement (Shleifer et Vishny, 1997).

Brown et Casey (2012) définissent la gouvernance d'entreprise comme « *une fonction de la répartition du pouvoir au sein d'une entreprise entre les actionnaires et le conseil d'administration* ». Selon l'Organisation de coopération et de développement économiques « *la gouvernance d'entreprise concerne les procédures et les processus par lesquels une organisation est dirigée et contrôlée* » (OCDE, 2004). Gstaunathaler (2010) définit cette notion comme un ensemble de procédures, de politiques, de lois et de règlements qui jouent un rôle important dans la manière dont une organisation est gouvernée et contrôlée.

McKinsey (2002), a affirmé que la gouvernance d'entreprise est une condition sine-qua-non pour le succès de toute organisation et, par extension, le cœur de la décision d'investissement. Carcello et al. (2005) indiquent que la gouvernance d'entreprise nécessite une coordination et une coopération entre quatre parties : le comité d'audit, la direction générale, les auditeurs externes et les auditeurs internes. Selon Karagiorgos et al (2010), les directives internationales suggèrent, que la mise en œuvre efficace de la gouvernance d'entreprise et de l'audit interne améliore la performance des entreprises et constitue un outil pour obtenir un avantage concurrentiel. Broni et Velentza (2012) pensent que la gouvernance d'entreprise détermine la relation entre la direction, la propriété et les autres parties prenantes de l'organisation et fixe également les objectifs.

Selon le rapport (Cadbury,1992), « *la gouvernance permet de répartir les droits et les obligations entre le conseil d'administration, la direction, les actionnaires et les parties prenantes afin de garantir la coordination des activités et la réalisation des objectifs de l'entreprise* ». Le rapport (Preda, 1999) apporte quelques aspects clés du système de gouvernance d'entreprise « *la gouvernance d'entreprise est le résultat de certaines normes, traditions et modèles de comportement développés par chaque système économique et juridique et n'est certainement pas basé sur un modèle unique, qui peut être exporté et imité partout.* ».

La gouvernance d'entreprise est structurée en cinq éléments dans l'environnement interne des organisations (voir figure 3), tels que les objectifs stratégiques à long terme, les ressources humaines, l'environnement externe, notamment la responsabilité sociale de l'entreprise, les relations avec les fournisseurs, les clients et la conformité aux règles et réglementations (Drogilas et al. 2016).

Figure 3 : Modes de gouvernance d'entreprise



Source ; Adapté de (Drogilas et al. 2016).

Il est essentiel de préciser que l'objectif principal de la gouvernance d'entreprise est de s'assurer que l'organisation est conduite selon des directives spécifiques qui serviront les intérêts du conseil d'administration, de la direction et des autres parties prenantes. Duhnfort et al (2008) ont indiqué que la structure de l'entreprise doit être conforme aux lois et règlements officiels de chaque pays, aux principes comptables généralement admis, aux normes éthiques et aux différences culturelles.

Selon Broni et Velentzas (2012), la gouvernance d'entreprise englobe deux concepts différents, à savoir le concept stratégique et le concept financier, le concept stratégique implique la relation et le dialogue entre les dirigeants et les actionnaires afin de parvenir à une coopération productive, tandis que le concept financier décrit la relation entre les deux parties sur la base de la structure, des règles et de la réglementation, afin de garantir une bonne qualité de l'information, de la divulgation et de la transparence des états financiers et donc une confiance mutuelle dans leurs transactions.

Il est également important de garder à l'esprit que le concept de gouvernance d'entreprise s'inscrit dans le cadre de l'éthique des affaires. L'éthique des affaires s'applique au domaine organisationnel, ce qui renvoie à la qualité humaine, à l'excellence des personnes et de leurs actions, dans le cadre de leur travail en leur sein. Les bonnes pratiques de conduite des affaires s'incarnent dans des codes d'éthique, qui envisagent l'ensemble des valeurs qui sont établies dans le même système ou code afin de bénéficier à l'entreprise dans son ensemble. La gouvernance d'entreprise encadrée dans le domaine de l'éthique des affaires est définie comme le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées, et exprimé dans les codes dits de bonne gouvernance. (Cadbury, 1992)

En outre, la gouvernance d'entreprise, tout en ayant un impact significatif sur les perspectives de croissance d'une économie, réduit le risque pour les investisseurs, attire les capitaux d'investissement et améliore les performances des entreprises.

Une bonne gouvernance d'entreprise permet d'assurer la réalisation des objectifs, la réduction des coûts, la création des opportunités et, par conséquent, la création de valeur pour l'organisation (Stancie 2012). C'est dans cette optique qu'un modèle optimal de gouvernance d'entreprise doit s'appuyer sur la caractéristique essentielle de l'audit interne, à savoir l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur, qui a un impact important sur l'efficacité du contrôle interne (Lapatu, 2011). Par ailleurs, une fonction d'audit interne efficace est censée aider le management à assumer ses responsabilités en matière de gouvernance. L'audit interne, dans sa nouvelle perspective, devrait fournir des opinions objectives, pertinentes et fiables sur l'évaluation du management, malgré le fait que la plupart des faiblesses du contrôle interne sont liées aux états financiers et aux procédures (Caratas et Spataru 2014).

IV. La relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise

4.1 Cadre théorique de la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise

Avant de procéder à l'analyse de ce qui a été dit par les chercheurs sur la relation entre l'audit interne et le gouvernement d'entreprise, nous allons aborder ci-après le cadre théorique de la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise à partir de la théorie de l'agence, de la théorie de l'intendance et de la théorie des parties prenantes.

a. Théorie de l'agence

La faiblesse apparente des praticiens et des chercheurs en gestion à résoudre le problème de l'agence managériale a encouragé le développement de la théorie de l'agence, désormais fondamentale (Berle et Means, 1932 ; Fama et Jensen, 1983 ; Jensen et Meckling, 1976). Adam Smith (1776), dans son ouvrage fondamental, *La richesse des nations*, a postulé que l'émergence et la prévalence croissante de la société par actions créaient un fossé dangereux entre les propriétaires et les gestionnaires. Plus précisément, Smith notait ; « *Les gestionnaires de ces sociétés [...] étant plutôt les gestionnaires de l'argent d'autrui que de leur propre argent, on ne peut s'attendre à ce qu'ils le surveillent avec la même vigilance que les associés d'une société privée surveillent souvent le leur [...] L'insouciance et la profusion doivent donc toujours prévaloir, plus ou moins, dans la gestion des affaires d'une telle société* » (Smith, 1776).

Jensen et Meckling (1976), quant à eux, voyaient l'entreprise comme un réseau de contrats entre les différentes parties prenantes de l'organisation. Ils ont précisé que les propriétaires et les gestionnaires d'une organisation peuvent avoir des divergences d'opinion quant aux meilleurs intérêts de l'organisation. L'objectif de la théorie de l'agence est de déterminer le contrat optimal entre le principal et l'agent. L'agent tente de maximiser ses gains personnels en satisfaisant les objectifs économiques du principal et, en tant que tel, le niveau d'engagement de l'agent dépend de la valeur de la récompense perçue pour satisfaire les objectifs du principal.

Cette théorie est fondée sur la relation d'agence. Selon Jensen et Meckling (1976), une relation d'agence est une relation dans laquelle une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour effectuer un service en leur nom, ce qui implique de déléguer un certain pouvoir de décision à l'agent. La forme la plus connue de relation d'agence est peut-être celle d'un employeur et d'un employé. Ainsi,

la relation contractuelle entre le principal et l'agent est au cœur de la théorie de l'agence. Le principal veut maximiser ses bénéfices tout en minimisant la récompense de l'agent. L'agent, quant à lui, souhaite lui aussi maximiser ses avantages.

Ainsi, la théorie de l'agence, souvent utilisée en relation avec les questions de la gouvernance d'entreprise, est une théorie conçue pour expliquer et conceptualiser le rôle et le comportement des agents, y compris les gestionnaires et les administrateurs des entreprises. Elle cherche à résoudre les problèmes dits d'agence qui découlent de la nomination de conseils d'administration et de directeurs dans les entreprises et de la séparation de la propriété et du contrôle (Fama 1980 ; Fama et Jensen 1983). Par conséquent, ceux qui sont censés posséder l'entreprise, les actionnaires, ne la contrôlent pas. Le contrôle est laissé entre les mains des administrateurs et des gestionnaires. Selon la théorie de l'agence, rendre les administrateurs responsables de leurs actions est l'un des principaux enjeux de la gouvernance d'entreprise (Filatotchev et al 2007).

b. Théorie de l'intendance

La théorie de l'intendance est présentée comme une alternative ou complémentaire à la théorie de l'agence. Cependant, la théorie de l'intendance, contrairement à la théorie de l'agence qui se concentre sur le contrôle et le conflit, met l'accent sur la coopération et la collaboration (Sundaramuthy et Lewis 2003) et fournit une prémisse non économique pour expliquer les relations. Cette théorie a été reconnue par les spécialistes du comportement organisationnel au cours des vingt dernières années, en particulier aux États-Unis et au Royaume-Uni, où les managers de ces deux pays, tout en pratiquant ce que l'on appelle généralement le « managérialisme » (Keay, 2017) se considéraient en grande partie comme des gestionnaires (Stout 2013) et agissaient conformément à une large approche de la gestion.

Ainsi, la théorie de l'intendance tente d'expliquer le rôle et le comportement des directeurs dans la réalisation des objectifs de l'entreprise (Chrisman et al 2007). Bien que, comme la théorie de l'agence, la théorie de l'intendance reconnaisse l'existence d'une certaine forme d'agence au sein de l'entreprise, elle diffère en ce qu'elle soutient essentiellement que les agents/directeurs qui agissent en tant qu'intendants ne seront pas préoccupés par le souci de favoriser leurs propres intérêts économiques, mais voudront agir dans le meilleur intérêt de leur entreprise et se comporteront d'une manière qui mène à une utilité collective/organisationnelle plutôt qu'à un avantage égoïste, et en travaillant à des fins organisationnelles, leurs besoins personnels seront satisfaits.

Plus concrètement, la théorie de l'intendance soutient qu'il n'y a pas de conflit d'intérêt entre les gestionnaires et les propriétaires, et que le but de la gouvernance est, précisément, de trouver les mécanismes et la structure qui facilitent la coordination la plus efficace entre les deux parties (Donaldson, 1990). Cette théorie suggère également qu'il n'y a pas de problème inhérent de contrôle managérial, ce qui signifie que les dirigeants de l'organisation sont généralement bienveillants dans leurs actions (Ibid).

Contrairement à la théorie de l'agence, qui suppose un conflit d'intérêts entre l'agent et le(s) principal(aux), la théorie de l'intendance suppose que les comportements du dirigeant sont alignés sur les intérêts des principaux et accorde plus de valeur à la convergence des objectifs entre les parties impliquées dans la gouvernance d'entreprise qu'à l'intérêt personnel de l'agent (Van Slyke, 2006).

c. Théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes se concentre sur l'effet de l'activité de l'entreprise sur toutes les parties prenantes identifiables de l'entreprise. Cette théorie postule que les dirigeants d'entreprise (cadres et administrateurs) doivent tenir compte des intérêts de chaque partie prenante dans leur processus de gouvernance.

Le principal argument en faveur de la théorie des parties prenantes est qu'il s'agit d'un moyen pratique, efficace, efficient et éthique de gérer les organisations dans un environnement hautement complexe et turbulent (Freeman, 1984 ; Freeman et al. 2010).

- **Pratique**, car toutes les organisations sont amenées à gérer leurs parties prenantes
- **Efficient**, car les parties prenantes qui sont bien traitées ont tendance à rendre la pareille en adoptant des attitudes et des comportements positifs à l'égard de l'organisation.
- **Efficace**, car elle mobilise l'énergie des parties prenantes en vue de la réalisation des objectifs de l'organisation.
- **Ethique**, car elle implique de définir une stratégie qui tienne compte des attentes des parties prenantes afin que la gouvernance de l'entreprise soit plus efficace et que l'entreprise agisse de manière responsable.

La théorie des parties prenantes a recueilli un large soutien, depuis son apparition en 1984 par d'Edward Freeman, en raison de sa simplicité et de son application logique, même si certains auteurs comme Mainardes et al. (2011) estiment qu'il ne s'agit pas d'une théorie entièrement développée.

La théorie des parties prenantes est fondée sur le fait qu'aucune organisation n'existe de manière isolée ; au contraire, chaque organisation (qu'elle soit à but lucratif ou non) existe pour diverses catégories de personnes (parties prenantes) qui ont un intérêt dans l'organisation. Elle repose donc sur l'hypothèse que la responsabilité

de l'entreprise est de prendre en compte les intérêts des autres parties prenantes, en plus des actionnaires, qui ont un impact sur l'entreprise.

Les parties prenantes sont les groupes qui ont un intérêt ou un droit dans l'entreprise. Au nombre des parties prenantes d'une organisation figurent la direction, les employés, les clients, les fournisseurs, les créanciers, les pouvoirs publics et la communauté locale (l'environnement). L'idée qui sous-tend la théorie des parties prenantes est que ces groupes de personnes influencent les opérations de l'organisation et que, par conséquent, leur influence doit être prise en compte dans le processus de prise de décision et la gouvernance de l'organisation.

4.2 Cadre conceptuel de la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise

Il est largement reconnu que le rôle de l'audit interne est de plus en plus important pour assurer une gouvernance d'entreprise solide (Allegrini et al., 2006 ; Carcello et al., 2005 ; Nagy & Cenker, 2002 ; Kibet, 2008 ; Radu 2012 ; Caratas et Spatariu 2014). Dans l'environnement économique actuel, l'audit interne fournit désormais à la direction un éventail beaucoup plus large d'informations sur les activités financières, opérationnelles et de conformité de l'organisation, afin d'améliorer l'efficacité et l'efficience du gouvernement d'entreprise. En ce sens, l'audit interne a vocation de renforcer la gouvernance d'entreprise. Cohen et al (2002) estiment que les auditeurs, en tant que partie du système d'audit interne d'une entreprise, sont considérés comme des acteurs importants dans le domaine de la gouvernance d'entreprise.

Une étude menée par Kibet (2008) sur le rôle de l'audit interne dans la promotion de la bonne gouvernance d'entreprise a conclu que la fonction d'audit interne joue un rôle important dans la gouvernance d'entreprise.

De même, l'étude de Mihaela et Iulian (2012) sur l'efficacité de l'audit interne et l'impact de ce dernier sur la gouvernance d'entreprise des sociétés cotées à la Bourse de Bucarest a révélé que l'audit interne conduit à une présentation fidèle des états financiers et accroît ainsi la confiance des parties prenantes.

Lenz, Sarens et Hoos (2017) ont examiné la relation entre l'audit interne et la direction générale et sa relation avec la gouvernance de l'entreprise dans le contexte allemand. Les résultats montrent que le schéma d'interaction entre l'audit interne et la direction générale est un déterminant clé de l'efficacité de la gouvernance d'entreprise. Au niveau organisationnel, les résultats révèlent que les entreprises qui sont considérées comme des "champions cachés" exigent des pratiques d'audit interne efficaces.

Bostan et Grosu (2010) ont noté que l'audit interne est d'une importance primordiale pour la gouvernance d'entreprise. Gramling et al., (2004), expliquant que celle-ci dépend de l'efficacité des fonctions d'audit interne. Whitley (2005) a fourni des mesures que les auditeurs internes peuvent prendre pour améliorer la gouvernance d'entreprise telles que :

- ✓ Assistance au Conseil dans sa gestion de l'auto-évaluation.
- ✓ Apport des meilleures idées et pratiques sur les contrôles internes et les processus de gestion des risques au comité d'audit.
- ✓ Recherche des activités qui peuvent réduire les coûts à long terme.
- ✓ Examen des politiques de l'organisation en matière d'éthique et de comportement.
- ✓ Réalisation d'audits annuels sur les opérations de suivi et communication des résultats au comité d'audit.
- ✓ Traitement des objectifs de divulgation et de transparence dans le plan d'audit annuel.

V. Discussion

L'objectif principal de cette recherche est d'étudier la relation directe entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise à travers une revue de la littérature. Dans ce qui suit, nous discutons des résultats de cette revue quant à l'impact de l'audit interne sur la gouvernance d'entreprise.

Les principales constatations de cette analyse documentaire montrent que l'audit interne améliore les processus de gestion dans tous les domaines de l'entreprise ou de l'organisation. La connaissance et l'application de principes d'audit interne plus modernes sont donc nécessaires pour assurer une gouvernance d'entreprise exemplaire.

Par ailleurs, l'audit interne occupe une position intermédiaire dans la structure de gouvernance de l'entreprise entre le conseil d'administration ou la direction générale et les différents services de l'entreprise. Par conséquent, l'auditeur interne constitue le bras droit du conseil d'administration ou de la direction générale en tant qu'intermédiaire pour contrôler la performance de l'entreprise en matière de gouvernance. Le conseil d'administration est donc responsable de la mise en place d'une fonction d'audit interne indépendante au sein de l'entité qui lui sert « d'yeux et d'oreilles » (Goodwin et Yeo, 2001) pour améliorer la gouvernance de l'entreprise.

Tous les auteurs cités dans cet article ont également indiqué que la fonction d'audit interne est chargée d'analyser et d'évaluer la gouvernance en termes de systèmes et de processus afin de fournir à la fois une

assurance raisonnable concernant le niveau des opérations de l'entreprise et des conseils au management qui permettront d'améliorer la gouvernance et la prise de décision sur la base des résultats de l'audit interne.

En outre, cette revue de la littérature a montré que les rôles et fonctions de l'audit interne évoluent de plus en plus d'une, passant d'une activité qui ne concernait que l'identification de la fraude à un véritable outil de gouvernance d'entreprise, à savoir l'existence d'activités de conseil qui contribuent à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

Sur la base de la discussion ci-dessus, le rôle et l'efficacité de l'audit interne dans le processus de gouvernance d'entreprise sont évidents. L'audit interne contribue en effet à la prise de décisions optimales par la direction générale et le conseil d'administration, grâce à une vision plus globale de la situation de l'entreprise. Il contribue également à évaluer et à améliorer les capacités de leur organisation en matière de gouvernance. Les auditeurs internes d'aujourd'hui doivent comprendre les structures de la gouvernance d'entreprise et savoir où la fonction d'audit interne peut aider l'organisation.

Ainsi, l'audit interne est probablement l'un des sujets les plus dynamiques et les plus importants, et qu'il joue un rôle de plus en plus important dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. En outre, l'audit interne contribue à garantir que l'entreprise poursuit ses objectifs et protège les intérêts de ses propriétaires.

VI. Conclusion

Les efforts visant à accroître l'efficacité et l'efficacité opérationnelle de l'entreprise peuvent être réalisés par la mise en œuvre d'un bon système d'audit interne. Le conseil d'administration ou la direction générale ne peuvent pas superviser et évaluer directement l'entreprise dans l'exercice de ses fonctions. Cependant, ils disposent d'outils qui peuvent être utilisés pour superviser et évaluer directement les activités de l'entreprise, à savoir l'audit interne. Par conséquent, le conseil d'administration ou la direction générale est tenu de réglementer la fonction d'audit interne. Dans le contexte de la gouvernance d'entreprise, le rôle de l'audit interne ne consiste pas seulement à évaluer la sincérité des états financiers et la conformité aux réglementations applicables, mais aussi à fournir des conseils avisés aux dirigeants dans le but d'améliorer la gouvernance d'entreprise.

Ainsi, nous pouvons conclure qu'il existe une relation positive significative entre la fonction d'audit interne et la gouvernance d'entreprise. Ceci est dû à l'évolution récente des réglementations qui ont sensibilisé les dirigeants d'entreprises et à l'évolution de la culture organisationnelle basée sur la gouvernance d'entreprise, les fonctions d'audit interne et ses rôles.

Bibliographie

- [1]. **Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006)**. « The European literature review on internal auditing », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, pp. 845-853.
- [2]. **Anderson, U. (2003)**, « Assurance and Consulting Services », pp. 98-129, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- [3]. **Berle A.A & Means G. C. (1932)**, « the modern corporation and private property », 2e edition, 1956, Mac Milan.
- [4]. **Boeker, W. et Goodstein, J. (1993)**. « Performance et choix du successeur : les effets modérateurs de la gouvernance et de la propriété ». *Journal de l'Académie de gestion*, 36, 172-186. <http://dx.doi.org/10.2307/256517>
- [5]. **Bostan, I. & Grosu, V. (2010)**, « The role of internal audit in optimization of corporate governance at the groups of companies », *Theoretical and Applied Economics*, Vol. XVII (2010), No. 2.
- [6]. **Boța, A. C. (2009)**, « Auditul intern al societăților comerciale », Cluj-Napoca, Risoprint.
- [7]. **Brink, V.Z. (1958)**. « Internal Auditing », V.Z.Brink, J.A. Cashin. New York: Ronald Press.
- [8]. **Broni, G. & Velentzas, J. (2012)**. « Corporate governance, control and individualism as a definition of business success ». The idea of a post hovic leadership. *Procedia Economic and Finance Vol 1*, pp 61-70.
- [9]. **Brown, J.R. & Casey, L.L. (2012)**, « Corporate governance: cases and materials », in Robert Brown, J. Jr and Lisa, L.C. (Eds), *Corporate Governance: Cases and Materials*, Lexis Nexis, pp. 11-34.
- [10]. **Cadbury, A. (1992)**. « Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance ». London: Gee & Co. Ltd.
- [11]. **Carcello, J.V., Hermanson, D.R., & Raghunandan, K. (2005)**. « Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals », *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 2, pp. 117-127.
- [12]. **Caratas, M.A. and Spatarin, E.C. (2014)**. « Contemporary approaches in internal audit ». *Procedia Economics and Finance* 15:530-537.
- [13]. **Causse G. (2000)**, « Développement et comptabilité », in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, pp.597-609.
- [14]. **Chersan, I.C. (2016)**. « Internal audit practices and trends in Romania and worldwide », *The Audit Financiar journal*, Chamber of Financial Auditors of Romania, vol. 14(141), pages 987-987.
- [15]. **Chrisman, J., Chua, J., Kellermanns, F., and Chang, E. (2007)**. « Are family managers agents or stewards? An exploratory study in privately held family firms ». *Journal of Business Research* 60, 1030
- [16]. **Cohen, J., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2002)**. « Corporate governance and the audit process ». *Contemporary Accounting Research* (Winter): 573-594
- [17]. **Daily, Catherine, M. & Dalton, Dan, R. (1994)**. « Corporate governance and the bankrupt firm: An empirical assessment », *Strategic Management Journal*, Wiley Blackwell, vol. 15(8), pages 643-654, October.
- [18]. **Dewing, Ian P. & Russell, Peter O. (2004)** « The Role of Auditors », *Reporting Accountants and Skilled Persons in UK Financial Services Supervision*.
- [19]. **Donaldson, L. (1990)**. « The ethereal hand : Organizational economics and management theory ». *Academy of Management Review* 15, 369

- [20]. **Duhnfors, A. M., Klein, C. & Lampenius, N. (2008)**. « Theoretical Foundations of Corporate Governance Revisited: A Critical Review ». *Corporate Ownership & Control* 6(2): 424-433.
- [21]. **Drogalas G., Arampatzis, K. & Anagnostopoulou, E. (2016)**. « The relationship between corporate governance, internal audit and audit committee: empirical evidence from Greece ». *Corporate ownership and control*. Vol. 14 issue 1-4
- [22]. **Eke, G.O. (2015)**. « Audit and assurance demystified ». Port Harcourt: Double-Entry Professional Services.
- [23]. **Fama E.F., (1980)**, « Agency problems and the theory of the firm », *Journal of Political Economy*, 88, April, p. 288-307.
- [24]. **Fama E.F & Jensen M. C, (1983)**, « Separation of ownership and control », *Journal of law and Economics*, 26, June, p. 301-326.
- [25]. **Filatotchev, I., Strange, R., Piesse, J. & Yung-Chih Lien (2007)**. « FDI by Firms from Newly Industrialised Economies in Emerging Markets: Corporate Governance, Entry Mode and Location ». *Journal of International Business Studies* Vol. 38, No. 4, International Expansion of Emerging Market Businesses
- [26]. **Flemming Ruud, T. (2003)**, « The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance », pp. 74-96, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation
- [27]. **Freeman, R.E. (1984)**, « Strategic management: A stakeholder approach ». Boston
- [28]. **Freeman, R.E., Harrison, J., Wicks, A., Parmar, B., & de Colle, S. (2010)**. « Stakeholder theory: The state of the art. Cambridge ». UK: Cambridge University Press.
- [29]. **Fülöp, M.T. and Szekely, S.V. (2017)**, « The evolution of the internal auditing function in the context of corporate transparency », *Audit Financiar*, vol. XV, no. 3(147), pp. 440-450, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/147/440
- [30]. **Goodwin, J., and Yeo, T. Y, (2001)** « Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore », *International Journal of Auditing*, Vol. 5 No. 2, pp. 107.
- [31]. **Gramling, A. A. Maletta, M. J. Schneider, A. & Church, B. K. (2004)**, « The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research », *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23.
- [32]. **Gstraunthaler, J. (2010)**. « Corporate governance in South Africa, the introduction of King III and reporting practices at the JSE Alt-x » ; *Corporate ownership and control*. Vol 7, No 3, pp 146-154.
- [33]. **ICAI (The Institute of Chartered Accountants of India), (2009)**. « What is a Internal audit ». Secretary, Internal Audit Standards Board The Institute of Chartered Accountants of India "ICAI Bhawan". Indraprastha Marg New Delhi - 110002 India.
- [34]. **IIA, (2020)**. « Adding Value Across the Board », disponible en ligne sur : <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/Adding-Value-Across-theBoard.pdf>, consulté le 10.03.2022.
- [35]. **Jensen M.C & Meckling W. H, (1976)**, « Theory of the firm, managerial behaviour, agency costs and ownership structure », *Journal of Financial Economics*, 3, October, p. 305-360.
- [36]. **Karagiorgos, T., Drogalas, G., Golzamanis, E. & Tampakoudis, I. (2010)**. « Internal auditing as an effective tool for corporate governance ». *Journal of business management*, 2(1), 15-23
- [37]. **Keay, A. (2017)**. « Stewardship Theory : Is Board Accountability Necessary? ». *International Journal of Law and Management*, 59 (6). pp. 1292-1314. ISSN 1754-243
- [38]. **Kibet, P. K. (2008)**. « A survey on the role of internal audit in promoting good corporate governance in state owned enterprises ». Unpublished thesis, University of Nairobi.
- [39]. **Lapatu G.V. (2011)**. « Corporate Governance and Audit activity ». *Economy Transdisciplinary cognition*, xiv(1), 44 -49.
- [40]. **Lenz, R., Sarens, G., & Hoos, F. (2017)**. « Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management ». *EDPACS*, 55, 1-17. <https://doi.org/10.1080/07366981.2017.1278980>
- [41]. **Mahdawi, MS. Abdullah Mohammed Ahmed Ayedh & Khairil Faizal Bin Khairi, (2018)**. « Effectiveness of Internal Audit », *International Journal of Science and Research (IJSR)*, https://www.ijsr.net/get_abstract.php?paper_id=ART20179790, Volume 7 Issue 1, January 2018, 1797 - 1803, #ijsrnet
- [42]. **Mainardes, E.W., Alves, H. and Raposo, M. (2011)**, « Stakeholder theory: issues to resolve ». *Management Decision*, Vol. 49 No. 2, pp. 226-52
- [43]. **McKinsey (2002)**. « McKinsey Global Investor Opinion Survey on Corporate Governance », Key findings, www.mckinsey.com
- [44]. **Mermoud, A.Y. and Sungun, G. (2013)**, « Internal audit positioning: four stage model ». *Journal of Business, Economics and Finance*, vol. 2, no. 1, pp.65-89.
- [45]. **Moeller, R.R. (2005)**. « Brink's Modern Internal Auditing ». 6th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- [46]. **Moeller, R.R. & Witt, H.N. (1999)**. « Brink's Modern Internal Auditing », 5th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc
- [47]. **Nagy, A.L. & Cenker, W.J. (2002)**. « An assessment of the newly defined internal audit function », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 3, pp. 130-137.
- [48]. **OCDE (2004)**. « Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE ». Organisation de coopération et de développement économiques ; Éditions de l'OCDE, 2, FRANCE (26 2004 02 2 P) ISBN 92-64-01598-1 - no 53532 2004
- [49]. **Omolaye K.E. & Jacob, R.B. (2017)**. « The role of internal auditing in enhancing good corporate governance practice in an organization ». *International Journal of Accounting Research* 6: doi:10.4172-114x. 1000174
- [50]. **Paape, L.; Scheffe, J.; & Snoop, P. (2003)**. « The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – A survey ». *International Journal of Auditing* 7: 247-262.
- [51]. **Mihaela, D. & Iulian, S. (2012)**. « Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies ». *Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics*. Vol. Article ID 676810, pp1-10
- [52]. **Rapport Preda (1999)**. « Report & Code of Conduct (The Preda Code) ». Committee FOR The CorporatE Governance Of Listed Companies
- [53]. **Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009)**. « Internal audit: A comfort provider to the audit committee ». *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2009.02.002>
- [54]. **Sarens, G., & Abdolmohammadi, M. (2011)**. « Monitoring effects of the internal audit function: Agency theory versus other explanatory variables ». *International Journal of Auditing* 15: 1-20
- [55]. **Shleifer, A. & Vishny, Robert W (1997)**. « A Survey of Corporate Governance ». *Journal of Finance* Volume 52 (2): 737-783.
- [56]. **Smith, A. (1776)**. « Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations »
- [57]. **Soliman, M. M., Ragab, A. A., & Eldin, M. B. (2014)**. « Corporate governance structure and firm' financial performance: Evidences from Egypt ». *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, 10(1), 49-59. <https://doi.org/10.22495/cbv10i1art4>
- [58]. **Spencer Pickett, K.H. (2003)**. « The Internal Auditing Handbook (2nd edition) ». New Jersey: Wiley & Sons.
- [59]. **Stancie, V. (2012)**. « Internal audit-rising to the challenge ». 7th international conference: Accounting and management information system, June 13-14, 2012. Bucharest, Romania.

- [60]. **Stout, L., (2013)**. « On the Rise of Shareholder Primacy, Signs of Its Fall, and the Return of Managerialism (in the Closet) ». *Seattle University Law Review* 36, 1169
- [61]. **Sundaramuthy, C. & Lewis, M., (2003)**. « Control and Collaboration : Paradoxes of Governance ». *Academy of Management Review* 28, 397.
- [62]. **Tiron-Tudor, A. (2007)**, « Evaluarea controlului financiar intern », Cluj-Napoca, Accent.
- [63]. **Tuovila, A. (2021)**. « Internal Audit » corporate Finance & Accounting. Investopedia
- [64]. **Van Slyke, M., (2006)**. « Agents or Stewards : Using Theory to Understand the Government Nonprofit Social Service Contracting Relationship ». *Journal of Public Administration Research and Theory* 17, 157
- [65]. **Washbrook, H. (1978)**. « The Board and Management ». London, Business Books.
- [66]. **Whitley, J. (2005)**, « Internal auditing's role in corporate governance », *Internal Auditor*, Vol. 62, No. 5, pp. 21-22.

Monsieur AYYACHE Samir, et. al. " L'impact de l'audit interne sur la bonne gouvernance des entreprises." *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 24(05), 2022, pp. 37-49.