

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET LA RECHERCHE
SCIENTIFIQUE
ECOLE NATIONALE SUPERIEURE DE MANAGEMENT
E.N.S.M

MEMOIRE PRESENTE EN VUE DE L'OBTENTION
DU DIPLOME DE MASTER EN MANAGEMENT DES
ORGANISATIONS

THEME :

Le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise
Cas : SEAAL « Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger »

Présenté Par :

Mr BOUKERROUNI Yacine

Encadré Par :

Mr BOUACIDA Malik

Avril 2014

SOMMAIRE

LISTE DES TABLEAUX

LISTE DES FIGURES

INTRODUCTION GENERALE.....01

CHAPITRE 1 : AUDIT INTERNE ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ; METHODOLOGIE ET SYNTHESE DE LA LITTERATURE.....04

SECTION 1 : LA DEMARCHE METHODOLOGIQUE.....06

- I. Le contexte de la recherche.....06**
- II. L'objet de la recherche.....06**
- III. Les apports de la recherche.....07**

SECTION 2 : NOTIONS GENERALES D'AUDIT INTERNE.....08

- I. Evolution historique de l'audit interne.....08**
 - 1. Bref historique d'audit.....08**
 - 2. Le progrès de la notion d'audit.....10**
- II. Fondement théorique de l'audit interne.....10**
 - 1. Audit interne et théorie d'agence.....11**
 - 2. Audit interne et théorie des connaissances commune.....12**
 - 3. Audit interne et théorie des couts de transaction.....13**
- III. Définitions et concepts.....13**
 - 1- Définitions.....13**
 - 2- Champ d'application de l'audit interne.....14**

SECTION 3 : GOUVERNANCE D'ENTREPRISE.....16

- I. Fondement théorique de la gouvernance.....16**
- II. Les théories de la gouvernance.....16**
 - 1. Théorie positive de l'agence.....16**
 - 2. La théorie des couts de transaction.....20**
 - 3. La théorie du gouvernement des entreprises.....21**

III.	Définitions du système de gouvernance et typologie des mécanismes.....	21
1.	Définition du système de gouvernance.....	21
2.	Typologie des mécanismes de gouvernance.....	22
SECTION 4 : L'AUDIT INTERNE COMME MECANISME DE GOUVERNANCE.....		26
I.	Le cadre théorique.....	26
1.	Audit interne, théorie d'agence et gouvernement d'entreprise.....	26
2.	Audit interne, théorie des couts de transaction et gouvernement d'entreprise...29	
II.	La gouvernance d'entreprise et les normes d'audit interne.....	29
CHAPITRE 2 : ADIT INTERNE ET GOUVERNANCE AU SEIN DE LA SEAAL.....		32
SECTION 1 : CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE SEAAL ET DE LA DIRECTION AUDIT INTERNE.....		33
I.	Présentation de l'entreprise SEAAL.....	33
1.	Historique du projet.....	33
2.	Les objectifs de l'entreprise.....	34
3.	SEAAL en quelques chiffres.....	35
4.	L'organisation de SEAAL.....	36
II.	Présentation de la direction audit interne.....	37
1.	Le rôle de l'audit interne à SEAAL.....	37
2.	Organisation de l'audit interne à SEAAL.....	38
SECTION 2 : LES MECANISMES DE GOUVERNANCE AU SEIN DE LA SEAAL.....		40
I.	Les mécanismes spécifiques (interne à SEAAL).....	40
II.	Les mécanismes non spécifiques intentionnels.....	44
SECTION 3 : LES INTERACTIONS ENTRE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE ET LES AUTRES MECANISMES.....		45
I.	Typologie des interactions.....	46

1. La simple coexistence.....	46
2. La consultation.....	46
3. L'intégration des travaux.....	46
4. La coordination.....	46
5. La collaboration.....	46
6. La supervision.....	46
II. L'étude des relations bipolaires de l'audit interne avec chaque mécanisme.....	46
1. L'audit interne et le contrôle direct des actionnaires (assemblée générale).....	46
2. L'audit interne et la fonction de direction (conseil d'administration).....	48
3. L'audit interne et le système de rémunération et d'intéressement.....	51
4. L'audit interne et les structures formelles (système de contrôle interne SEAAL).....	52
5. L'audit interne et les auditeurs externes (commissaires aux comptes).....	54
CONCLUSION GENERALE.....	56

BIBLIOGRAPHIE

ANNEXE

Résumé :

Le monde des affaires est secoué par des événements nuisibles aux acteurs du système économique et social. La crise financière, la faillite des entreprises, les scandales financiers et les défaillances des systèmes de gouvernance ouvrent le champ d'investigation de plusieurs thématiques, dont l'audit interne et son rôle dans le gouvernement d'entreprise. Ce rôle qui se caractérise au cœur du système de gouvernance par les interactions existantes entre la fonction d'audit interne et les autres mécanismes. Dans ce cadre, nous avons étudié l'audit interne à travers son historique, ses fondements théoriques, ainsi que ses tendances actuelles et sa vocation à constituer un mécanisme de gouvernance en passant par l'étude de la typologie de ces mécanismes. Ces notions ont été déployées sur un cas pratique qui s'agit de l'entreprise SEAAL et au sein de sa direction d'audit interne.

Mots clés : audit interne, gouvernance d'entreprise, interaction, typologie des mécanismes.

Abstract :

The business world is shaken by adverse events actors of economic and social system. The financial crisis, business bankruptcy, corporate scandals and failures of governance systems open the field of investigation of several topics, including internal audit and its role in corporate governance. This role is characterized in the heart of the governance system by existing between the internal audit function and other mechanisms interactions. In this context, we studied the internal audit throughout its history, theoretical foundations, as well as its trends and its mission to provide a governance mechanism through the study of the typology of these mechanisms. Those concepts have been deployed on an practical example is the company SEAAL and within its internal audit department.

Keywords: internal audit, corporate governance, interaction, types of mechanisms.

الملخص :

اهتز عالم الأعمال من خلال الأحداث السلبية التي مست الجهات الفاعلة في النظام الاقتصادي والاجتماعي. الأزمة المالية ,افلاس الشركات , الفضائح المالية وفشل نظام الحوكمة فتح مجال التحقيق في العديد من الموضوعات، بما في ذلك المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات. ويتميز هذا الدور أنه في قلب نظام الحوكمة من خلال الوساطة القائمة بين وظيفة المراجعة الداخلية وغيرها من الآليات الأخرى. وفي هذا السياق قمنا بدراسة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال لمحتها التاريخية، اسسها النظرية، فضلا عن اتجاهاتها ومهمتها المتمثلة في آلية الحوكمة من خلال دراسة تصنيفية لهذه الآليات. هذه المفاهيم قد تم استعمالها على مثال تطبيقي هو شركة (سيال) وفي قسم المراجعة الداخلية للحسابات .

كلمات البحث : المراجعة الداخلية، حوكمة الشركات، التفاعل, نوع من الآليات.

Liste des tableaux :

- Tableau n° 1 : Les différentes étapes de l'évolution de l'audit.....8
- Tableau n°2 : TPA contre théorie des couts de transaction (désormais TCT) – Un bilan comparatif.....20
- Tableau n°3 : Typologie des mécanismes de gouvernement des entreprises.....24
- Tableau n°4 : extrait du programme d'audit.....51

Liste des figures :

- Figure 1 : Les blocs constitutifs de la TPA.....18
- Figure n°2 : complémentarité des mécanismes intentionnels / spontanés.....25
- Figure n°3 : audit et réduction d'asymétries d'information.....28
- Figure n°4 : Organigramme générale de l'entreprise SEAAL.....36
- Figure n°5 : Organigramme fonctionnel de l'audit interne.....39

INTRODUCTION GENERALE

Depuis plusieurs années, l'audit interne constitue un sujet très important dans la littérature académique. Il est ainsi l'un des préoccupations majeurs, tant pour les chercheurs qui tendent à délimiter le champ théorique par leurs observations empiriques, que pour les professionnels qui cherchent à trouver des réponses satisfaisantes à leurs problèmes rencontrés quotidiennement dans le cadre de l'exercice de la profession.

Actuellement, le monde des affaires souffre énormément des effets néfastes induits par les scandales financiers et qui touchent à l'ensemble des acteurs du système économique et social. Chose qui fait remonter à nouveau et à chaque fois la problématique de la gouvernance d'entreprise afin d'apporter des solutions raisonnables aux différents questionnements posés lors du débat constaté autour du gouvernement d'entreprise. L'environnement économique instable, les crises retentissantes, ainsi que l'ampleur des scandales financiers, ramènent les différentes parties prenantes de l'organisation plus que jamais à s'assurer que les dirigeants contrôlent l'entreprise de façon adéquate pour l'atteinte et la réalisation des objectifs.

A l'intersection de ces deux champs d'investigation, qui sont respectivement l'audit interne et la gouvernance d'entreprise, plusieurs thématiques peuvent surgir. Certaines de ces thématiques ont fait l'objet d'ouvrages, d'articles, de séminaires et colloques, et même dans certaines circonstances de lois et réglementations nationales et internationales, comme c'est le cas de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis ou la Loi de Sécurité Financière (LSF) d'août 2003 en France. Ces lois sont parfois d'envergure transnationales comme c'est le cas de la (SOX) qui concerne toutes les entreprises cotées à New York même si elles ne sont pas implantées aux Etats-Unis, ainsi que leurs filiales dans d'autres pays.

Dans ce contexte, nous avons choisi pour notre mémoire de master le thème :

Le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise. Cas : SEAAL - Société des Eaux et d'Assainissement d'Alger - .

L'objectif de ce mémoire est l'étude de l'audit interne en tant que mécanisme du système de gouvernance en interaction avec les autres mécanismes constituant ce système dans un but de création de valeur pour les différentes parties prenantes de l'entreprise, qui est dans notre cas la SEAAL.

En étant une entreprise de droit Algérien, la SEAAL à été créée par un contrat de management dit de « gestion déléguée » entre d'une part, les deux actionnaires ADE¹/ONA² (Algérienne Des Eaux/ Office Nationale de l'Assainissement) et Suez-Environnement, d'autre part. Ce contrat à donné lieu à la création de la dite SEAAL dès le 1^{er} Avril 2006.

Pour aborder ce thème nous tenons à répondre à la problématique suivante :

Quel est le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise ? Et quelles sont les interactions entre l'audit interne et les autres mécanismes de gouvernance au sein de la SEAAL ?

Pour pouvoir répondre à la question centrale précédemment posée et réaliser notre objectif d'autres questions secondaires s'imposent :

- **Qu'est ce que l'audit interne et qu'est ce que la gouvernance d'entreprise ?**
- **Quel est la relation entre audit interne et gouvernance ?**
- **Comment sont les interactions entre l'audit interne et les mécanismes de gouvernance au sein de la SEAAL ?**

Hypothèses :

Pour bien répondre à la problématique préalablement posée, nous allons suggérer certaines hypothèses qui peuvent nous aider à bien cerner et bien positionner notre objet de recherche.

- L'audit interne constitue un mécanisme et un instrument au service du système de gouvernance d'entreprise, et son rôle ne se limite pas seulement à garantir la fiabilité et la qualité des états financiers, mais il joue aussi un rôle important dans l'amélioration des performances et l'accomplissement du rôle du système de gouvernance.

¹ ONA est un établissement public placé sous la tutelle du ministre chargé des ressources en eau, et chargé d'assurer sur tout le territoire national, la protection de l'environnement hydrique et la mise en œuvre de la politique nationale d'assainissement en concertation avec les collectivités locales.

²ADE est un établissement public placé sous la tutelle du ministre chargé des ressources en eau et chargé d'assurer sur tout le territoire national, la mise en œuvre de la politique nationale de l'eau potable à travers la prise en charge des activités de gestion des opérations de production, de transport, de traitement et de stockage.

- L'audit interne est un mécanisme spécifique intentionnel du système de gouvernance. Il est en interaction avec les autres mécanismes selon la typologie proposée par Charreaux (1997).

Ce mémoire sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise et ses interactions avec les autres mécanismes de gouvernance, comporte deux chapitres.

Dans le premier chapitre, nous présentons la démarche méthodologique, puis, une synthèse de la littérature qui présume que l'audit interne constitue un mécanisme du système de gouvernance dans sa vision partenariale, et que les composantes de ce système sont en interaction permanente en vue de garantir les performances souhaitées.

Après une brève présentation de l'entreprise SEAAL, nous tenons dans le deuxième chapitre à faire une identification détaillée des organes du gouvernement de l'entreprise SEAAL, ainsi que les relations reliant l'audit interne –en tant que mécanisme de gouvernance- et les autres organes en son sein.

**CHAPITRE 1 : AUDIT INTERNE ET
GOUVERNANCE D'ENTREPRISE ;
METHODOLOGIE ET SYNTHESE DE
LA LITTERATURE**

L'objet de ce premier chapitre est de présenter de façon succincte quelques concepts fondamentaux se rapportant aux notions d'audit interne, de la gouvernance d'entreprise et des mécanismes de base de cette dernière, afin de comprendre l'essence de l'audit et les éléments de base ayant une relation avec le gouvernement d'entreprise. Ce premier chapitre comporte aussi la démarche méthodologique et contient à cet égard quatre sections :

La première section traite la méthodologie déployée dans la réalisation de ce travail, elle concerne les courants de recherche, le positionnement, la méthode appliquée, ainsi que la nature des données.

La seconde de l'audit interne à travers : son évolution dans le temps et le progrès de sa notion, sa définition et son fondement théorique, et nous clarifions en plus un certain nombre de concepts en relation avec la notion d'audit interne.

La troisième section porte sur le gouvernement d'entreprise via l'exposition de son fondement théorique et sa définition. Nous exposons aussi les composantes du système de gouvernance, et nous dressons une typologie de ses mécanismes.

La dernière section de ce chapitre s'intéresse aux liens existants entre audit interne et gouvernance d'entreprise. Nous verrons le lien entre les deux concepts d'une part, et les théories d'agence et des couts de transaction d'une autre part. Nous verrons aussi l'audit interne comme instrument au service du système de gouvernance en lui faisons une place dans la typologie exposée à la troisième section.

Donc, ce chapitre constitue un exposé d'un ensemble de notions facilitant par la suite la compréhension du rôle de l'audit interne en tant que composante du système de gouvernance et en interaction avec les autres composantes de ce système, objet de notre travail.

SECTION 1 : LA DEMARCHE METHODOLOGIQUE

I. Le contexte de la recherche

Depuis quelques années le monde des affaires aux Etats Unis, en Europe et dans les pays sous développés d'une manière un peu habituelle, souffre des crises financières et des scandales retentissant. Les scandales les plus connus à l'échèle mondiale sont ceux d'Enron, Worldcom, Palmalat, Vivendi Universal, et bien d'autres en Amérique. Société Générale, ELF, Crédit Lyonnais, en France.

Qualifié par certains auteurs algériens comme « l'erreur de jeunesse du capitalisme Algérien », l'affaire d'EL-KHALIFA reste la plus remarquable parmi les histoires de scandales et de banqueroutes dans l'économie Algérienne. Une affaire qui atteste le degré de gravité d'une mauvaise gouvernance économique dans le pays et le plus grand point faible du système économique qui s'agit de la loi bancaire de 1990 ; une loi « trop libérale » et sans se protéger des déviances du système libérale.

Mais ce genre de pratique frauduleuse ne cesse de secouer le milieu des affaires en Algérie, l'exemple le plus récent est celui de Sonatrach1 et Sonatrach2. Chose qui amène, les chercheurs, les professionnels, ainsi que les politiciens, plus que jamais, à trouver les solutions adéquates en s'interrogeant sur des sujets d'actualité comme c'est le cas pour la gouvernance d'entreprise, l'audit et le contrôle interne,...etc. certains de ces sujets ont même fait l'objets de lois et règlements dans d'autres pays, notamment la loi SOX aux USA, la LSF en France et la 8^{ème} directive européenne.

Nous étudiants, concernés principalement par la littérature académique, nous tenons dans le cadre de la réalisation du mémoire de master à étudier deux sujets de l'ordre du jour en faisons le lien entre eux, l'audit interne et la gouvernance d'entreprise.

II. L'objet de la recherche

Notre recherche a pour objet d'étudier **le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise –cas de la SEAAL-** dans un environnement géographique économique et culturel différent de celui des autres études : le contexte Algérien.

Elle a pour objectif d'associer plusieurs champs théoriques pour comprendre les interactions entre l'audit interne et les autres mécanismes de gouvernance. L'approche économique figure sous l'assise de la théorie de l'agence, l'audit interne et le système de

gouvernance trouvent tout les deux leur fondement théorique dans la théorie de l'agence. Ils sont ainsi en mesure d'affecter les conflits d'intérêts issus de la relation d'agence. L'approche politique à pour référence le cadre conceptuel de la gouvernance d'entreprise. Les mécanismes de gouvernance suivent une certaine typologie¹ qui permet de les distinguer les uns des autres et d'étudier leurs interactions. En fin l'approche sociologique met le point sur les interactions entre l'audit interne et les autres mécanismes du système de gouvernance. Pour le terme « interaction », on retient la définition de Morin (1977) : « *les interactions sont des actions réciproques modifiant le comportement ou la nature des éléments, corps, objets, phénomène en présence ou en influence* »². L'interaction suppose « *une relation interhumaine par laquelle une intervention verbale, une attitude, une expression significative ou une action provoquent une action en réponse qui retentit sur l'initiateur* »³.

III. Les apports de la recherche

Les études Algériennes sur le rôle de l'audit interne dans le système de gouvernement d'entreprise et l'analyse de ses interactions avec les autres mécanismes sont très limitées, voir inexistante à notre connaissance. L'objectif de ce présent mémoire est de contribuer au socle des connaissances sur l'audit interne et le gouvernement d'entreprise. Il étudie l'audit interne comme mécanisme de gouvernance au sein de la SEAAL, et ses interactions avec d'autres mécanismes ; le conseil d'administration, les dirigeants, la structure formelle, les systèmes de rémunération, le syndicat d'entreprise, le comité d'entreprise,...etc. En fin, nous tenons à suggérer quelques recommandations pour l'amélioration des relations entre la fonction d'audit interne et le système de gouvernance.

Concernant la méthodologie, nous avons utilisé des données issues de : (1) la recherche documentaire dans des ouvrages, revues, articles de recherche et sites internet pour le premier chapitre. (2) recherche documentaire dans les documents internes de la SEAAL et (3) les éléments de réponse au « guide d'entretien » utilisé lors des entretiens avec les responsables d'audit interne.

¹ On retient la typologie proposée par Charreaux (1999), elle sera étudiée en détail dans troisième section du premier chapitre. Selon cette typologie, l'audit interne constitue un mécanisme spécifique intentionnel du système de gouvernance.

² Typologie des interactions : - simple coexistence – consultation – intégration – coordination – coopération – supervision.

³ ELISABETH B, CHRISTOPHE G, (2010), « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire », « Crises et nouvelles problématiques de la Valeur », Nice, France.

SECTION 2 : NOTIONS GENERALES D'AUDIT INTERNE

I. Evolution historique de l'audit interne :

1. Bref historique d'audit :

« Le mot « audit » ne s'est apparu que sous l'empire romain et plus spécifiquement dès le 3^{ème} siècle avant Jésus Chris »¹ où il consistait à comparer une information qui est parvenue de deux sources d'enregistrements indépendantes.

Pour illustrer l'évolution de l'audit, nous présentons ci-dessous un tableau (Tableau n°1) récapitulatif qui fait ressortir les étapes les plus significatives en se référant à des repères historiques.

Notons que cette présentation prend en compte seulement les évolutions du 20^{ème} siècle, et traite de l'audit externe seulement. Nous devons souligner, néanmoins, l'existence des services d'audit interne également.

Sous une forme ou une autre, « l'audit interne a existé dans les grandes administrations publiques depuis longtemps (contrôle général des armées, par exemple), ainsi que dans les institutions bancaires (Inspection générale), mais ce n'est qu'en 1941 que fut créé l'Institute of Internal Auditors aux Etats-Unis. Depuis cette date, des « chapitres » de cette organisation ont été créés dans la plupart des pays européens »².

Tableau n° 1 : Les différentes étapes de l'évolution de l'audit

Période	Repère historique	Prescripteur de l'audit	Auditeurs	Objectifs de l'audit
1) 1900 à 1940	Les premiers textes sur les techniques de l'audit sont publiés à partir de la fin du XIX ^e siècle (Dicksee « Auditing » 1895, Savigny «Le contrôle des comptes »1901). Les impôts sur les bénéfices des sociétés sont introduits à partir du début du siècle.	Etats et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité	Eviter les fraudes et les erreurs et attester la fiabilité des états financiers historiques
2) 1940 à 1970	En 1941, les rapports d'audit externe aux Etats-Unis commencent à faire mention des	Etats, banques et	Professionnels d'audit	Attester la sincérité et la régularité des états

¹ RAFFEGEAU, J., Dubois, F. et de Menoville, D., **L'audit opérationnel**, Coll. Que sais-je ? PUF 1984, p7.

² COLLINS, Lionel & VALIN, Gérard, **Audit et contrôle interne**, 4^e édition, Dalloz, Paris, 1992, p.16

	principes comptables généralement admis. La plupart des autres pays avancés renforcent les obligations de contrôle légal. La Securities and Exchange Commission aux Etats-Unis créée en 1934 commence à exercer son influence. En France, la Commission des Opérations de Bourse est créée en 1967.	actionnaires	et de comptabilité	financiers historiques.
3) 1970 à 1990	The Foreign Corrupt Practices Act (USA) de 1978 impose des normes de contrôle interne pour lutter contre les actes illégaux. En 1973, Le Comité Metcalfe aux USA, a étudié les responsabilités des auditeurs ; une action semblable était lancée par le Comité Adams au Canada en 1978. Le Comité International des Normes Comptables (IASC) a commencé son travail en 1973. L'harmonisation comptable européenne a débuté avec la 4e directive en 1978. Les normes internationales d'audit sont développées par l'IAPC depuis 1977. En France, la CNCC publie ses normes d'audit depuis 1969.	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et de comptabilité et du conseil	Attester la qualité du contrôle interne et le respect des normes comptables et normes d'audit.
4) À partir de 1990	Le débat international sur la relation et la distinction entre audit et conseil est lancé depuis la fin des années 1980. Tous les grands cabinets d'audit externe mettent en évidence leur compétence en matière de conseil. La lutte contre la fraude internationale est relancée par le scandale BCCI.	Etats, tiers et actionnaires	Professionnels d'audit et du conseil	Attester l'image fidèle des comptes et la qualité du contrôle interne dans le respect des normes. Protection contre la fraude internationale.

Source: Elaboré par l'étudiant en se référant à Collins, Lionel et Valin, Gérard, **Op.cit.**

p17.

2. Le progrès de la notion d'audit

L'activité d'audit était caractérisée dans ses débuts par sa focalisation sur l'audit comptable et le commissariat aux comptes pour veiller à la conformité et à la régularité des états financiers. Mais après, plusieurs utilisateurs des rapports issus de l'activité d'audit ont vu l'importance de ces derniers. Les rapports d'audit peuvent être utilisés non seulement par les autorités de régularisation et de contrôle mais aussi par les cadres financiers de l'entreprise elle-même.

Plusieurs parties prenantes de l'entreprise peuvent être destinataires par des rapports sur le contrôle appliqué sur les états financiers, par exemple ; un actionnaire potentiel doit être fortement intéressé par le contrôle de l'information, et qui montre donc le besoin d'effectuer des audits financiers avant l'achat d'actions¹.

Les audits externes génèrent dans la plupart des temps des coûts trop élevés à cause du nombre important d'informations contrôlables. Les dirigeants d'entreprises ont vu la nécessité d'internaliser ou de créer en interne des services d'audit interne faisant les mêmes missions que celles des cabinets d'audit externe.

La mission des services d'audit interne a été dans un premier temps de contrôler et de vérifier la conformité et la fidélité des états financiers de l'entreprise, mais suite aux exigences nouvelles du management, l'activité d'audit est devenue plus vaste que la simple fonction d'audit financier, mais plutôt une fonction d'audit opérationnel qui touche à toutes les fonctions, processus ou services de l'entreprise ; la finance, les ressources humaines, l'approvisionnement, les management,...etc.

II. Fondement théorique de l'audit interne

Pour mieux cerner la notion d'audit interne, la recherche des origines de cette fonction dans les théories de la firme demeure indispensable. Nous retiendrons pour notre travail trois théories de la firme qui sont : la théorie d'agence, la théorie des coûts de transaction et la théorie des connaissances communes.

¹ **Mémoireonline** ; Kaaouana Hanen & Dhambri Hichem, 2005, « **L'audit fiscal** » *Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises (ISCAE), Tunis.*

1. Audit interne et théorie d'agence

Les deux auteurs fondateurs de la théorie d'agence sont Jensen et Meckling en 1976. Pour ces auteurs toutes les entreprises modernes sont sous une forme de plusieurs contrats. Le mot agence signifie l'existence d'une délégation du pouvoir de gérance entre deux personnes, entreprises ou organisations. Pour comprendre la relation d'agence on peut citer plusieurs exemples ; le plus connu est celui de la relation entre les actionnaires (bailleurs de fonds) et les dirigeants. L'actionnaire est le principal, le dirigeant est l'agent. Selon Jensen et Meckling, plusieurs conflits d'intérêts peuvent naître à l'issue de cette relation d'agence. Ces conflits sont souvent générateurs de coûts. Sous les postulats d'opportunisme et de rationalité ; les parties de la relation d'agence adoptent des actions qui génèrent des coûts supplémentaires. Par son opportunisme ; le dirigeant (agent) ne respect pas toutes les clauses du contrat, et n'achève pas tout ces engagements. Par sa rationalité ; l'actionnaire (principal) s'engage dans des mesures de surveillances et de contrôle comme c'est le cas de l'audit externe. L'audit interne de sa part, peut être consacré par la direction générale (agent) comme un instrument de réduction de l'asymétrie informationnelle. Plusieurs conflits peuvent naître aussi entre la direction générale en position de principal cette fois ci d'une part, et les niveaux opérationnels de l'entreprise en situation d'agent d'une autre part. Dans cette situation, l'agent se trouve toujours mieux informer sur la situation des activités opérationnelles que le principal. La direction générale (principal) considère la fonction d'audit interne comme un outil remédiant à ce déséquilibre informationnel et permettant d'évaluer les dispositifs de contrôle interne et de management des risques. Renard (2010) considère l'audit interne comme représentant du principal et non pas celui de l'agent, de ce fait, « *l'auditeur permet, avec les informations qu'il apporte, de redonner au principale la possibilité d'agir en connaissance de cause* »¹.

A propos de ce rattachement de l'audit interne, l'auteur attire l'attention sur les deux remarques suivantes :

¹ Renard, Jacques, **Théorie et pratique de l'audit interne**, Editions d'organisation, Paris, 2010, p77.

- La première est « *que cette théorie implique un rattachement autre que celui résultant de la dépendance envers la direction générale, mais exige plutôt un rattachement au conseil d'administration (ou à l'autorité de tutelle)* » ;
- La deuxième est « *qu'elle peut rendre compte de l'audit de conformité, puisqu'il s'agit de donner une information sur la bonne application par l'agent des règles qui lui sont imposées* »¹.

Trois niveaux d'asymétrie informationnelle sont citées dans l'ouvrage de Pigé (2008) ; « *l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants (les administrateurs)* »², et le dernier niveau d'asymétrie se retrouve dans la mesure où les actionnaires d'une entreprise procèdent pour ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne. Certaines lois sur la sécurité financière comme la LSF en France ou la SOX en USA, exigent du conseil d'administration et du président directeur général de produire un rapport en détail sur le contrôle interne et le rattachement hiérarchique de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit. Ces mesures permettent à la fonction d'audit interne de participer à réduire les asymétries d'information entre les différentes parties prenantes.

2. Audit interne et théorie des connaissances commune

Comme le fait remarquer Renard (2010), la théorie d'agence ne rend pas compte des activités modernes de l'audit interne. En effet, la fonction d'audit interne ne se limite pas à la production de rapports concernant la conformité des activités auditées, mais l'auditeur interne s'encline beaucoup plus à produire des rapports d'efficacité dans lesquels il suggère des améliorations et des règles nouvelles. Dans ce cadre, l'auteur ajoute « *la théorie de la connaissance commune laquelle implique collaboration et concertation entre tous les acteurs pour faire face aux situations nouvelles et imprévues et définir de nouvelles règles* ».³

Cette nouvelle assise théorique rend mieux compte des travaux de l'audit interne ainsi qu'à son rattachement. Le souci des auditeurs internes en matière d'efficacité est alors justifié et expliqué.

¹ Renard, Jacques, **Op. Cit**, p77.

² PIGE. B, (2008), « gouvernance, contrôle et audit des organisations », Economica, Paris.

³ Renard, Jacques, **ibid.**

3. Audit interne et théorie des coûts de transaction

C'est la recherche des causes et des critères de choix entre le mode « marché » et le mode « organisation interne » qui est à l'origine de l'article Coase (1937), et Williamson (1975). Selon ces auteurs fondateurs de la théorie des coûts de transaction, les grandes firmes des années 1930 sont apparues lors ce que le mode « organisation interne » à du remplacer petit à petit le mode « marché » pour effectuer des transactions. Les entreprises ont la capacité à internaliser certaines transactions et les réaliser en mode d'organisation interne tout en assurant un moindre cout. La fonction d'audit interne est une forme d'internalisation des travaux de l'audit externe à causes des honoraires trop élevés. « *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* »¹. Les grandes entreprises ont du recruter des auditeurs internes afin d'accomplir des missions d'audit pour le compte de l'entreprise à un moindre cout.

III. Définitions et concepts

1. Définitions

Nombreuses sont les définitions données à l'audit mais, nous trouvons le plus sage de présenter ci-dessous, un ensemble de définitions qui se recoupent sans être identiques rappelant que le mot audit vient du latin ce qui signifie « écouter ».

D'abord, on peut rapporter la définition formulée par L.B.Sawyer, de l'Institute of Internal Auditors, à partir de sa pratique de l'audit interne, de révision et de comptabilité : « *L'audit est une appréciation indépendante des divers opérations et contrôle d'une entreprise, pour déterminer si des politiques et des procédure sont suivies, si les normes établies sont atteinte ou dépassées, si les ressources sont utilisées de façon efficace ou économique, et si les objectifs de l'organisation sont atteints* »².

D'après Batude, Daniel (1998), l'audit est un concept assez large, « *c'est un examen mené par un observateur professionnel, sur la manière dont est exercée une activité, par rapport à des critères spécifiques à cette activité* »³.

Un audit peut se définir aussi comme « *l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel* »⁴.

¹ Eustache EBONDO WA MANDZILA (2007), « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques ». *Cahier de Recherche N°17- Euromed Marseille- Ecole de Management*.

² LAWRENCE B. Sawyer, «the practice of moderne internal auditing», *the institute of Internal Auditors*, Florida, USA, 1981.

³ BATUDE, Daniel, « L'audit comptable et financier », Editions NATHAN, Paris, 1998, p 9

⁴ GRAND, Bernard & VERDALLE, Bernard, « Audit comptable et financier », Economica, Paris, 1999, p 9.

Au sens professionnel et moderne du terme, l'audit peut être défini comme étant « *Un examen professionnel fondé sur une technique d'identification, de mesure et d'évaluation des écarts par rapport à des normes et référentiels et à des objectifs préétablis* »¹.

Dans un autre sens, l'audit se définit comme « *l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation, la pertinence, la sécurité et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes* »².

La définition officielle de l'audit interne est celle donnée par l'IIA³ :

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

2. Champ d'application de l'audit interne

Depuis que l'audit interne s'est apparu, le champ d'application de ce dernier à évoluer d'une manière importante, cette évolution s'est faite parallèlement avec les nouveaux objectifs assignés à la fonction.

- ***L'audit de conformité*** : c'est le point de départ essentiel de toutes les améliorations futures, c'est la vision traditionnelle de l'audit qui vise à s'assurer de l'application adéquate des procédures de gestion ainsi que des règles internes, lois et réglementations en vigueur. L'auditeur interne assiste à la simple comparaison de ce qui est fait et ce qui aurait dû être fait, c'est-à-dire comparer la réalité et le principe. Dans ce cas, l'existence d'un référentiel est primordiale pour ce type de mission. L'auditeur informe le responsable suite à sa mission sur tout des dysfonctionnements, les non-applications, les infractions des dispositifs,...etc. il présente les motifs et les effets de ces anomalies suivis par des recommandations sur la situation de l'activité auditée. L'audit de conformité s'appelle aussi « audit de

¹ FEUJO, Isidore, « Guide des audits : quelles synergies gagnantes pour l'entreprise ? » Editions AFNOR, France, 2004, p 63.

² BECOUR, J. C. & BOUQUIN, H., « Audit opérationnel », 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1996, p 12.

³ The Institute of Internal Auditors : IIA.

régularité », comme nous le verrons, son rôle s'accroît avec l'émergence de l'approche d'efficacité.

- **L'audit d'efficacité** : les objectifs et missions accordées à la fonction d'audit interne ont progressivement évolués. Les auditeurs étant devenus des spécialistes de la conformité, ont accumulés un savoir-faire important en matière d'analyse des causes, d'organisation, de méthodes de travail, d'appréciation des procédures de gestion,...etc. ce savoir faire leurs à permis d'émètre une opinion non seulement sur la conformité de l'activité auditée mais aussi sur la qualité des dispositifs mis en place par les responsables hiérarchique. L'auditeur interne apporte une valeur ajoutée à la fonction auditée, cette valeur est d'autant plus importante que si le savoir-faire dans le domaine audité et la connaissance de l'entreprise de la part de l'auditeur est importante.
- **L'audit de management et de stratégie** : c'est une nouvelle dimension de l'audit interne, issue des nouvelles pratiques professionnelle de la fonction en raison des exigences accrues par les « clients » parties prenantes de l'audit interne. Il est bien a noté dans ce contexte qu'on parle « d'audit de management » et non pas « d'audit du management ». l'auditeur ne porte aucun jugement sur les orientations stratégiques ou bien sur l'atteinte des objectifs de la direction (l'équipe dirigeante), parce que ça ne relève ni de ses propres objectifs, ni de ses compétences. Par ailleurs, l'analyse et la comparaison de ses choix, le diagnostic de leurs effets sur les activités et l'identification des risques et incohérences relève bien du travail de l'auditeur interne. Ce qui est demandé de l'auditeur interne diffère selon trois représentations de l'audit de management ; la première consiste à ce que l'auditeur regarde dans quelle mesure la politique (de la direction, département, unité) auditée est en convergence avec les politiques adoptées par l'entreprise ou le groupe. La deuxième représentation de l'audit de management est moins pratiquée, l'auditeur s'incline sur la mise en œuvre des stratégies pour s'assurer que les politiques engagées sont bien claire, bien comprise et elles sont en mesure de se réaliser via la mise en disposition des moyens adéquats. La troisième conception de l'audit de management n'est que peu pratiquée dans la mesure où seuls certains grands groupes internationaux l'adoptent. Ces groupes disposent des processus formalisés de conception et de mise en place de la stratégie de l'entreprise, les directions générales délocalisées doivent suivre ce processus formalisé et l'auditeur doit s'assurer de l'application de cette démarche Renard(2010).

SECTION 3 : GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

I. Fondement théorique de la gouvernance

Les premiers travaux qui ont donné naissance au champ de recherche sur la gouvernance d'entreprise sont ceux de Berle et Means (1932). C'est la recherche des origines de la séparation entre la propriété des firmes d'une part et la prise de décision à l'intérieur de ces firmes d'une autre part, qui a poussé Berle et Means en 1932 à la rédaction de leur ouvrage célèbre ; « *The Modern Corporation and Private Property* ». La principale question évoquée dans cet ouvrage est celle de la séparation entre propriété et décision, ainsi que les conflits qui naissent suite à cette séparation. « *L'attention portée à cette question trouve ainsi son origine dans les défaillances, apparentes ou prétendues, des systèmes de corporate governance, qui aboutissent soit, à détruire de la richesse soit, à la répartir au détriment d'une catégorie d'agents, les petits actionnaires dans le cas évoqué par Berle et Means* »¹. Il est à noter que ces conflits d'intérêts peuvent nuire aux autres catégories de parties prenantes comme c'est le cas pour les créanciers de l'entreprise en cas de cessation de paiement des créances.

II. Les théories de la gouvernance

Parmi les théories de la gouvernance, nous avons choisi de prendre trois uniquement. Elles sont respectivement ; la théorie positive de l'agence Jensen et Meckling (1976), la théorie des coûts de transaction Coase ; Williamson (1937 ; 1985) et la théorie du gouvernement des entreprises Charreaux (1997).

1. Théorie positive de l'agence

On s'inspire dans cette partie de l'article de Charreaux (1999)² pour dresser un bilan des apports de cette théorie en matière de gouvernance d'entreprise. Désormais TPA, elle se fonde sur les articles de Jensen et Meckling (1976) et de Jensen (1983). En définissant les principales composantes de la TPA, Charreaux a ensuite exposé dans son article les différents champs d'application de la TPA dont le gouvernement d'entreprise sujet de notre étude.

- Les blocs constitutifs de la TPA

La TPA selon les enseignements de Jensen et Meckling est une théorie qui comporte quatre blocs constitutifs fondamentaux selon Charreaux (1999) : un modèle du

¹ CHARREAUX G. (1997), « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in « *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits* », Economica.

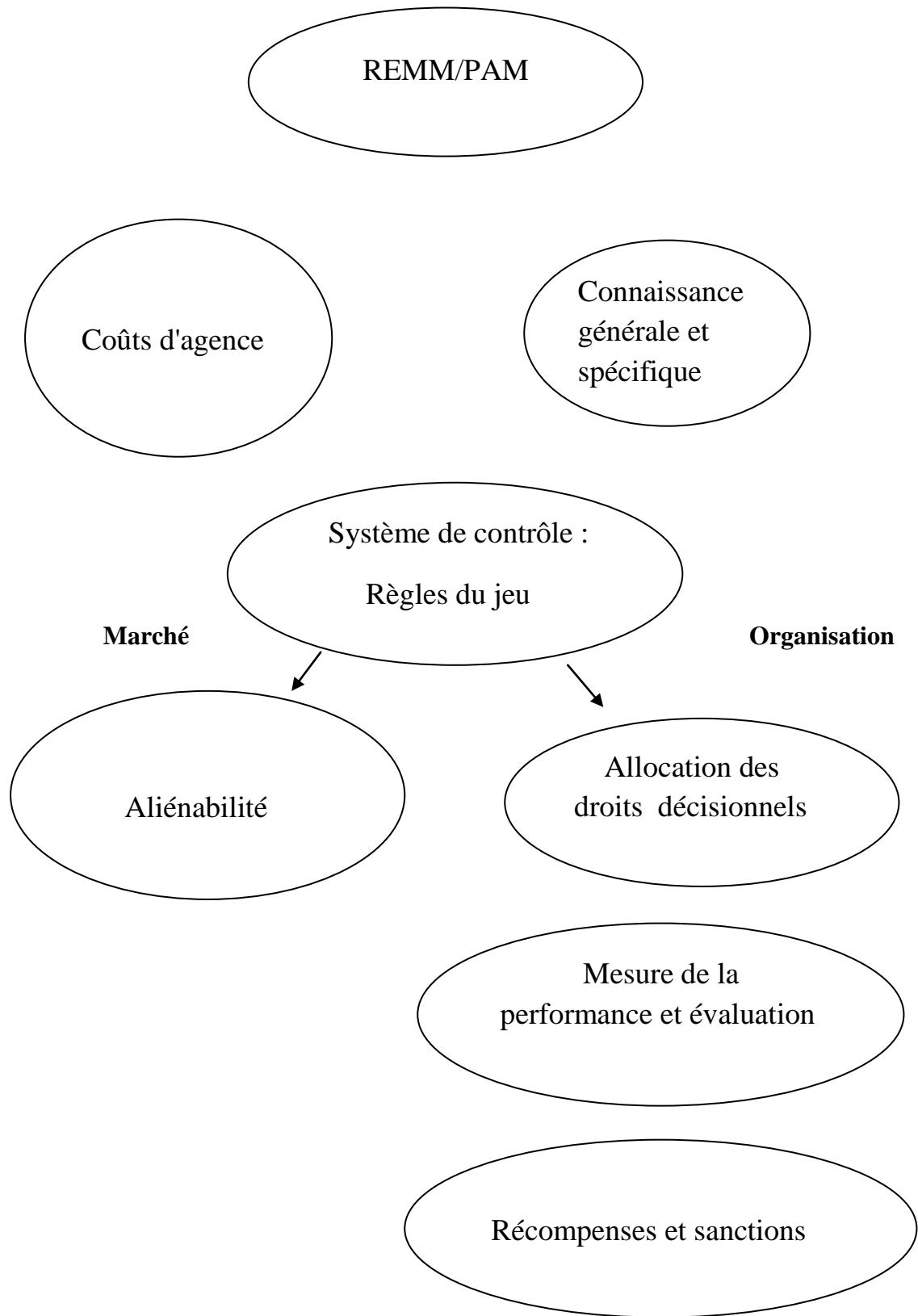
² CHARREAUX G. (1999), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », Economica.

comportement humain (REMM¹/PAM²), les coûts liés au transfert de la connaissance (connaissance générale ou spécifique), les coûts d'agence (issus du marché ou de l'organisation), les règles du jeu organisationnelles (Allocation des droits décisionnels, Mesure de la performance et évaluation, récompenses et sanctions). Ces quatre blocs sont présentés dans la figure n°1.

¹ REMM : *Resourceful, Evaluative, Maximizing Model.*

² PAM : *Pain Avoidance Model.*

Figure 1 : Les blocs constitutifs de la TPA



Source : CHARREAUX G. (1999), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », p4.

- ***Les quatre principaux axes du programme de recherche de la TPA***

✓ *La modélisation de la nature du comportement humain*

Selon Charreaux ; l'objectif de cet axe de recherche est de concevoir de nouvelles théories qui aident à la compréhension du comportement des hommes et des groupes de travail aux seins des entreprises en associant plusieurs domaines de recherche ; l'économie, la sociologie,... etc.

✓ *L'étude des systèmes de mesure de la performance, de rémunération et de promotion*

Cet axe vise à apporter des améliorations considérables à la théorie des ressources humaines, surtout en ce qui concerne l'évaluation des performances et rétribution des rémunérations.

✓ *L'étude des liens entre la structure des tâches, les frontières organisationnelles et la nature de la technologie*

Ce troisième axe vise à apporter des réponses aux questions soulevant l'impact du progrès technique et technologique sur la forme organisationnelle de la firme.

✓ *L'étude des liens entre les systèmes de gouvernance, la finance d'entreprise et la performance organisationnelle*

C'est l'axe qui lie fortement la recherche en gouvernance d'entreprise et les travaux sur la TPA. Sous cet angle, Charreaux indique que : « *La TPA est à l'origine de champs théoriques nouveaux comme la gouvernance des entreprises* »¹. Il ajoute aussi que : « *Les développements actuels, en retenant les enseignements de la recherche sur le comportement des organisations, cherchent à intégrer les aspects internes de la gouvernance tels que la formulation de la stratégie, le rôle des états-majors ou la répartition du pouvoir décisionnel au sein de la hiérarchie* »².

¹ CHARREAUX G. (1999), Op, Cit. p21.

² CHARREAUX G. (1999), ibid.

C'est dans le quatrième axe que s'inscrit notre travail par rapport à la TPA, car il s'agit bien d'un aspect interne à la gouvernance qui est l'audit interne, en s'appuyant toujours sur les enseignements passés tels que la TPA.

2. La théorie des coûts de transaction

Nous allons présenter dans cette partie du travail la théorie des coûts de transaction comme l'une des théories de la gouvernance d'entreprise. Le sujet de la contingence existante entre les deux formes d'organisation disponibles (la firme et le marché) à constitué l'objet fondamental de l'article de Coase (1937) « *the nature of the firm* ». Étant le premier à traiter ce sujet, cet article est fondateur de la théorie des coûts de transaction. L'explication portée à la nature de la firme se base sur la notion de la transaction et sa nature. Les firmes modernes des années 1930 avaient la possibilité de réaliser les activités de l'entreprise en interne et à un coût moindre que celui des marchés.

La théorie des coûts de transaction et la TPA ont traité plusieurs sujets communs et qui ont le caractère central dans la théorie du gouvernement d'entreprise. Le premier point commun est celui de la latitude managériale ; dans la théorie des coûts de transaction, l'homme est opportuniste¹, ainsi qu'il se caractérise par une rationalité limitée. On peut trouver ces postulats dans la TPA aussi. Williamson a conçu sa propre vision de la firme ; « *la firme est une structure de gouvernance spécifique caractérisée par une coordination hiérarchique dirigée autre que la coordination produite automatiquement au niveau des marchés* »².

Les principales différences entre ces deux théories de la gouvernance sont présentées dans le tableau récapitulatif suivant :

Tableau n°2 : TPA contre théorie des coûts de transaction (désormais TCT) – Un bilan comparatif

	Dimensions	TPA	TCT
différences	Unité d'analyse	Relation d'agence (représentations multiples)	Transaction

¹ Charreaux (1999) ajoute à ce propos ; « *L'hypothèse d'opportunisme est souvent citée comme centrale dans la TCT. De fait, elle n'implique pas que les individus soient systématiquement opportunistes, mais qu'ils peuvent l'être* ». De ce fait, le comportement opportun implique souvent la notion de « latitude managériale » citée dans la littérature de la gouvernance.

² Charreaux (1999), Op, Cit. p14.

	Variable fondamentale de l'efficience	Connaissance spécifique	Spécificité des actifs
	Aspect central des coûts	Perte résiduelle (dimensions ex ante et ex post)	Coûts liés à l'inadaptation (davantage ex post)
	Préoccupation Contractuelle	Gouvernance ex ante et ex post par les différents mécanismes	Gouvernance principalement ex post

Source : CHARREAUX G. (1999), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », p18.

3. La théorie du gouvernement des entreprises

Dans son article célèbre, Charreaux (1997) à mis les bases d'une théorie du gouvernement des entreprises « *L'étude des systèmes de gouvernement des entreprises relève à l'évidence de différents champs disciplinaires : gestion, droit, économie des organisations et des institutions, science politique, histoire et sociologie des organisations...Chaque discipline contribue à éclairer les questions posées sous un angle particulier et notre propos n'est pas de recenser l'ensemble des apports de ces différents domaines* »¹.

Pour des fins très ambitieuses, quatre questions ont été posées constituant des commencements d'un long programme de recherche : « (1) *Que recouvrent les systèmes de gouvernement des entreprises?* (2) *Comment fonctionnent et évoluent ces systèmes?* (3) *Quelles sont les qualités d'un système efficace?* (4) *Existe-t-il un système plus performant?* » Charreaux (1997).

III. Définitions du système de gouvernance et typologie des mécanismes

1. Définition du système de gouvernance

La définition du système de gouvernance passe nécessairement par la mise au point de la notion de système. La définition de ce dernier est proposée par Bertalanfy (1968) et reprise par Charreaux (1997) comme « *un ensemble d'éléments interdépendants, c'est-à-dire liés entre eux par des relations telles que si l'une est modifiée, les autres le sont aussi et que,*

¹ CHARREAUX G. (1997), Op, Cit.

par conséquent, tout l'ensemble est transformé »¹. Cette définition du système semble nécessaire pour répondre à notre question de recherche, car si l'une des composantes de ce système tel que le conseil d'administration subit une modification ou un changement, les autres composantes de ce système seront impactées y compris la fonction d'audit interne.

Entre autres définitions du système de gouvernance, celle de Charreaux (1997) reste la plus citée et la plus reprise tant par les académiciens que par les professionnels, les institutions et les organisations non-gouvernementales: « *le gouvernement des entreprises recouvre l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire* »².

L'OCDE³ propose une autre définition du système de gouvernance, ce dernier est « *un ensemble de relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes. Il détermine également la structure par laquelle sont définis les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus* »⁴. En plus de cette définition suggérée par l'OCDE et celle proposée par Charreaux, Pigé (2008) définit la gouvernance comme « *l'ensemble des mécanismes qui contribuent à aligner la réalité du fonctionnement des organisations sur les objectifs qui lui sont assignés* »⁵.

Nous acceptons favorablement pour notre travail la définition proposée par Charreaux, une définition qui suppose que le bornage de l'espace discrétionnaire des dirigeants relève de l'interaction simultanée d'un nombre de mécanismes.

2. Typologie des mécanismes de gouvernance

Pour dresser une typologie des mécanismes, nous choisissons les deux critères de classement utilisés dans le modèle de Charreaux (1997). Le premier étant celui d'internalité/externalité (où spécificité/non-spécificité) du mécanisme, tant dit que le deuxième distingue les mécanismes selon le critère spontanéité/intentionnalité. Ces deux critères permettent de prendre en considération la totalité des acteurs pouvant agir ou interagir de façon à améliorer le système de gouvernance Charreaux(1999).

¹ Charreaux (1997), Op, Cit. p5.

² Charreaux (1997), Op. Cit p3.

³ OCDE : organisation de coopération et de développement économique.

⁴ OCDE : principes of corporate governance, 2004, OCDE.

⁵ PIGE. B, (2008), « gouvernance, contrôle et audit des organisations », Economica, Paris.

- ***Premier critère : spécificité / non-spécificité du mécanisme***

Chaque système de gouvernance aux seins des entreprises se compose d'un nombre de mécanismes. Certains de ces mécanismes se trouvent à l'intérieur de l'entreprise en tant que système, et d'autres mécanismes jouissent leur rôle de délimitation des pouvoirs discrétionnaires des dirigeants, mais en dehors des frontières du système. Plusieurs exemples peuvent apparaitre pour faciliter la compréhension de ce critère ; les règles internes à l'entreprise, le conseil d'administration entant que organe de direction, les procédures de gestion,...etc.

Contrairement aux mécanismes spécifique, est considéré comme non-spécifique, tout mécanisme public délimitant le pouvoir discrétionnaire des dirigeant. La signification du terme public suppose que le mécanisme ne s'applique pas seulement à l'entreprise en question, mais il dépasse cela en allant jusqu'à l'affectation des décisions d'un nombre d'entreprise comme c'est le cas pour les lois fiscales ou les lois de finances. Une loi sur la pollution peut affecter directement les décisions de production des entreprises qui ont vocation à polluer l'environnement bien plus que les autres.

- ***Deuxième critère : intentionnalité / spontanéité du mécanisme***

Le deuxième critère qu'à évoquer Charreaux est celui d'intentionnalité/spontanéité ; le caractère intentionnel du mécanisme signifie simplement qu'il soit formel. C'est-à-dire que l'espace discrétionnaires des dirigeants est délimité par ; une règle ou une procédure écrite, une loi ou une réglementation bien déterminée et bien précise,...etc. On peut prendre l'exemple de la fonction d'audit interne qui est régie par des procédures de gestion, ce qui signifie que l'audit interne a le caractère intentionnel dans le système de gouvernance. en plus de ce caractère s'ajoute le critère de spécificité et les deux seront associés à l'audit interne dans la quatrième section de ce chapitre.

La spontanéité comme caractère de certain mécanisme se traduit par le fait que le mécanisme ne soit pas sollicité où édicté volontairement par une partie quelconque. L'exemple le mieux à cité est celui de la surveillance mutuelle des dirigeants.

Le tableau suivant synthétise les critères et sert de modèle de typologie pour notre étude :

Tableau n°3 : Typologie des mécanismes de gouvernement des entreprises

	Mécanismes Spécifiques	Mécanismes non-spécifiques
Mécanismes intentionnels	<ul style="list-style-type: none"> - contrôle direct des actionnaires (assemblée). - conseil d'administration (avec ou sans séparation présidence du conseil, direction ou forme unique contre forme bi conseil). - Système de rémunération, d'intéressement. - Structure formelle. - Auditeurs internes. - Comité d'entreprise. - Syndicat « maison ». 	<ul style="list-style-type: none"> - environnement légal et réglementaire. (Lois sur sociétés, sur le travail, droit de la faillite, droit social...) - auditeurs légaux - syndicats nationaux - associations de consommateurs.
Mécanismes spontanés	<ul style="list-style-type: none"> - réseaux de confiance informels. - Surveillance mutuelle des dirigeants. - Culture d'entreprise. - Réputation auprès des salariés. (respects des engagements). 	<ul style="list-style-type: none"> - Marchés des biens et des services. - Marchés financiers (dont prises de contrôle). - Intermédiation financière. - Crédit interentreprises. - Marché du travail. - Marché politique. - Marché du capital social. - Environnement sociétal. - Environnement médiatique. - Culture des affaires. - Marché de la formation.

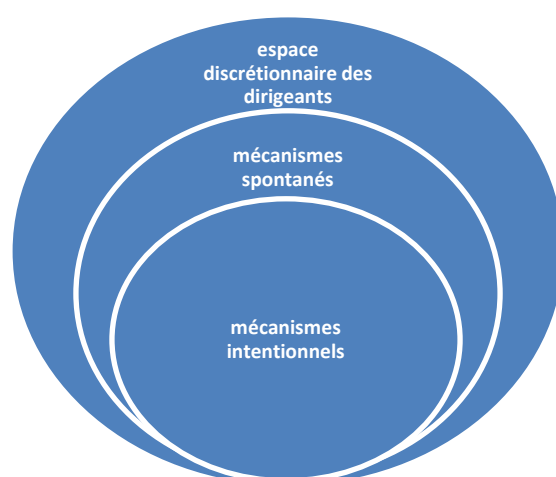
Source : CHARREAUX G. (1997), Op, Cit. p9.

- **Remarques sur la typologie des mécanismes de gouvernement**

La présentation du tableau précédent nécessite de souligner quelques remarques concernant l'application de ce modèle sur le cas Algérien:

- ✓ La liste dressée par l'auteur n'est pas à cent pour cent exhaustive, mais ce tableau est une sorte de tentative à trouver une typologie universelle rassemblant le maximum de mécanismes et d'organes de gouvernance. Concernant les mécanismes internes, il y a certaines entreprises où tous les mécanismes existent, dans d'autres entreprises, certains mécanismes ou organes n'existent pas forcément tel que le conseil de surveillance ou de directoire. En Algérie, la discipline des marchés financiers ne touche qu'à quelques entreprises dont le capital est ouvert dans la bourse d'Alger. La même remarque se fait pour l'intermédiation financière où très peu d'institutions exercent le métier d'intermédiation dans l'absence des banques d'investissement.
- ✓ Les mécanismes intentionnels n'accomplissent pas totalement leur rôle de délimitation du pouvoir discrétionnaire des dirigeants et laissent toujours un vide à compléter. Les mécanismes spontanés agissent à l'intérieur des lacunes laissées par les mécanismes intentionnels. Charreaux (1997).

Figure n°2 : complémentarité des mécanismes intentionnels / spontanés



Source : élaborée par l'étudiant.

SECTION 4 : L'AUDIT INTERNE COMME MECANISME DE GOUVERNANCE

I. Le cadre théorique

Nombreuse sont les théories de la firme qui peuvent faciliter la compréhension des rapports audit interne/gouvernance. Nous exposons si après : la théorie de l'agence et la théorie des couts de transaction.

1. Audit interne, théorie d'agence et gouvernement d'entreprise

Depuis les premiers ouvrages et articles portant sur la théorie d'agence, l'audit apparaissait comme l'une des solutions potentielle aux conflits issus de la relation principale/agent. Mais il faut distinguer entre audit externe ou légal et audit interne. L'affirmation précédente concerne uniquement l'audit externe, car il sert comme mécanisme de contrôle et de surveillance pour le principal (souvent les actionnaires), qui lui-même considère l'audit externe comme l'un et non pas le seul organe qui lui donne des garanties sur le respect des closes du contrat par l'agent (souvent les dirigeants). Cette vision du principal vert l'audit externe, n'à pas été la même pour l'audit interne jusqu'aux débuts des années 1990. La cause de cette négligence de l'audit interne de la part du principal est le rattachement de la fonction d'audit interne à la direction général, hiérarchiquement et fonctionnellement. Ce qui signifie que l'audit interne est au service de la direction générale (agent) et non pas au service du principal. Les nouvelles pistes de recherche ouvertes sur la gouvernance (corporate governance) dès les années (1990) considèrent la fonction d'audit interne comme mécanisme de gouvernance ayant la capacité à régler ou à réduire les conflits aboutissants de la relation principale/agent dans sa vision partenariale, dans la mesure ou cette dernière ne limite pas le principal aux seuls actionnaires, mais regroupe sous ce terme l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

Parmi les problèmes d'agence que l'audit interne est sensé réduire se trouve l'asymétrie d'information. Cette asymétrie se trouve à plusieurs niveaux, la fonction d'audit interne intervient à chacun de ces niveaux afin de les réduire Pigé (2008). Le premier niveau est celui qui existe entre les dirigeants et les actionnaires. La question qui se pose à ce niveau est : comment les rapports d'audit interne réduisent le décalage informationnel quantitatif et qualitatif entre les dirigeants et les actionnaires ? En effet, les rapports produits par la fonction d'audit interne font l'objet de reporting vert le comité d'audit, ce dernier étant

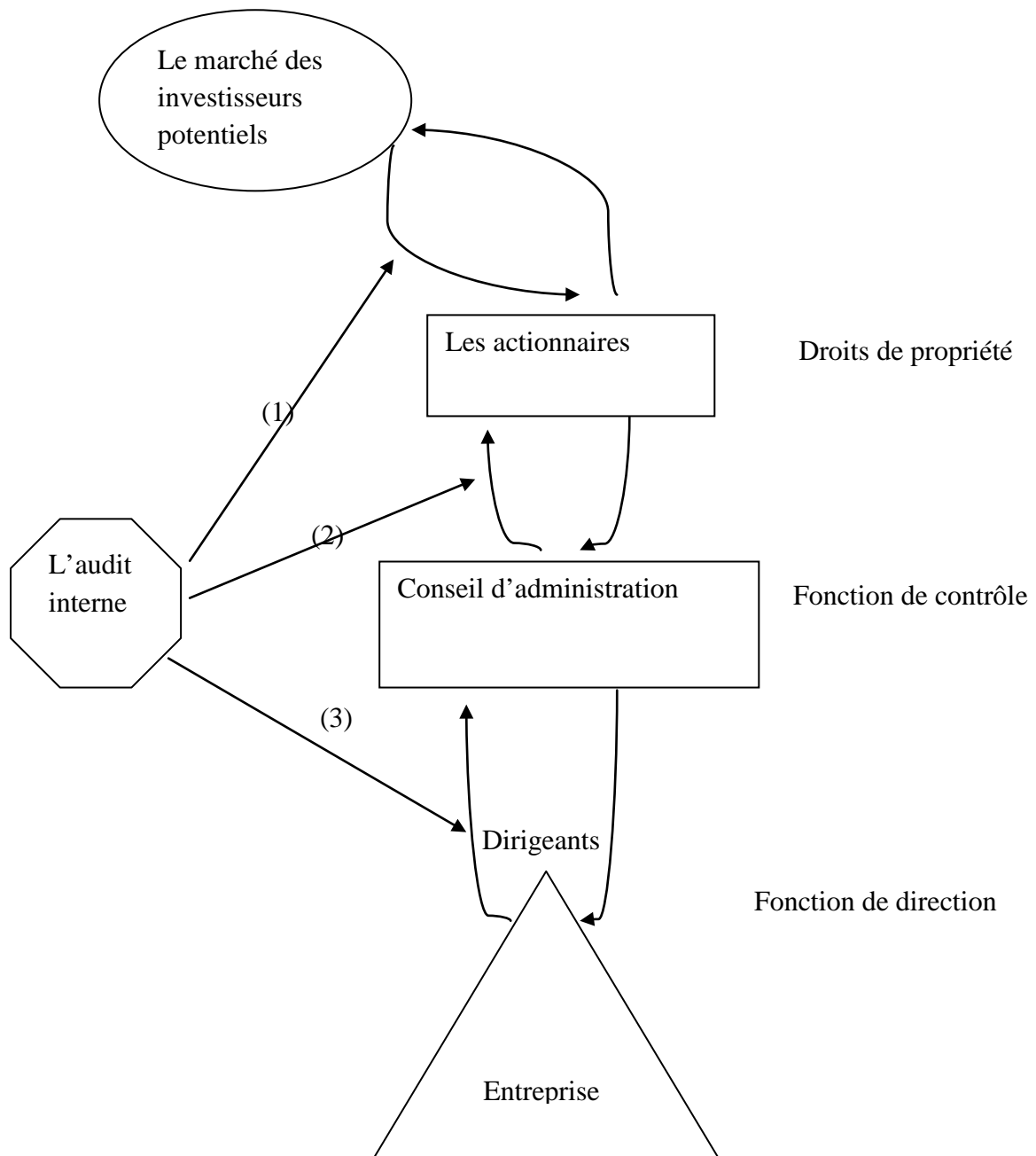
rattaché au conseil d'administration, communique le contenu de ces rapports aux représentants des actionnaires présents dans le conseil. Le contenu des rapports ne se limite pas aux seules informations de fiabilité et de conformité des états financiers, mais contiennent plutôt une partie détaillée sur l'évaluation du système de contrôle interne, sur le management des risques, et même sur les activités opérationnelles. Les rapports d'audit interne ont donc la possibilité de diminuer ce premier niveau d'asymétrie de l'information.

Le deuxième niveau de déséquilibre informationnel est celui qui se trouve entre les actionnaires et leurs représentants au conseil d'administration (les administrateurs). Des lois comme SOX, LSF, et autres, contiennent des obligations qui donnent aux membres du conseil d'administration une certaine responsabilité sur la production et la communication des rapports d'audit interne. En cas de défaillance de l'entreprise, les actionnaires ont le droit devant les autorités judiciaires d'accuser le conseil d'administration de ne pas leur fournir l'information adéquate concernant la situation de leur entreprise. Les lois comme SOX ou LSF obligent les membres du conseil à ce qu'ils veillent sur la qualité des informations que comporte les rapports d'audit interne, ce qui fait réduire le déséquilibre informationnel. Pigé (2008).

Le troisième et dernier niveau d'asymétrie de l'information existe seulement si l'entreprise en question est cotée en bourse et que ses actionnaires ont l'intention d'ouvrir le capital et faire une offre publique à l'épargne. Ce déséquilibre informationnel se trouve entre les propriétaires de l'entreprise avant l'ouverture du capital d'un côté, et les futures actionnaires de l'autre côté. Toutefois, les décisions d'investissement des futures actionnaires se basent sur les informations issues du marché ainsi que sur les rapports produits par l'entreprise, dont celui de l'audit interne. Les lois et règlements exigent que les rapports produits par l'entreprise et destinés aux investisseurs se caractérisent par une grande transparence dans le même souci de réduire le déséquilibre d'information.

Le schéma suivant montre les différents niveaux d'asymétries informationnelles, ainsi que le rôle de l'audit interne dans la restriction de ce déséquilibre :



Figure n°3 : audit et réduction d'asymétries d'information



(1) Notice d'introduction en bourse.

(2) Certification des comptes.

(3) Examen des procédures de contrôle interne.

Légende :  = asymétrie d'information
 = réduction de l'asymétrie d'information

Source : Pigé B, (2001), « Audit et contrôle interne », EMS, p98.

2. Audit interne, théorie des coûts de transaction et gouvernement d'entreprise

Comme on l'a évoqué dans la deuxième section, pour les théoriciens des coûts de transaction, l'audit interne constitue une forme internalisée de l'audit légal depuis la crise de 1929. EBONDO (2006) souligne à ce propos « *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. La fonction d'audit interne apparaît ainsi 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.* »¹.

II. La gouvernance d'entreprise et les normes d'audit interne

L'activité de l'audit interne partout dans le monde est soumise à la normalisation par l'institut international (IIA²), ou l'un de ses chapitres dans chaque pays comme l'IFACI³ en France par exemple.

La norme professionnelle 2110 –gouvernement d'entreprise- est édictés par l'IIA et traduite par l'IFACI. Elle comporte trois chapitres :

2110-1- définition.

2110-2- relations avec les risques et le contrôle interne.

2110-3- évaluations.

La norme indique que « *L'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :*

- ✓ *promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;*
- ✓ *garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;*

¹ Eustache EBONDO WA MANDZILA (2007), « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques ». *Cahier de Recherche N°17- Euromed Marseille- Ecole de Management.*

² IIA : the institut of internal Auditors.

³ IFACI : l'institut français de l'audit et du contrôle internes.

- ✓ *communiquer aux services concernés de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;*
- ✓ *fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination de leurs activités ».*

Tel qu'il est énoncé dans la définition de l'audit interne, ce dernier inclut dans le cadre de sa fonction d'assurance, la responsabilité d'évaluer et d'améliorer le gouvernement d'entreprise. L'IFACI définit le gouvernement d'entreprise comme : *«le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs»¹.*

Les obligations en matière de gouvernement d'entreprise diffèrent selon les lois et réglementations en vigueur et le genre d'organisation ; entreprise cotée, entreprise familiale, organisation à but non lucratif,...etc.

La conception et la mise en place de gouvernement d'entreprise efficace varie aussi selon ; la taille de l'entreprise, la complexité de ses activités, sa maturité, le poids des parties prenantes, la culture d'entreprise,...etc. Charreaux (1997).

« Les différences de conception et de structure de gouvernement d'entreprise impliquent que le responsable de l'audit interne détermine avec le Conseil et la direction générale la définition du processus de gouvernement d'entreprise à retenir dans le cadre de l'audit interne ». «Le responsable de l'audit interne devra valider avec les organes de gouvernance le périmètre du gouvernement d'entreprise que l'audit interne devra couvrir et les responsabilités du service d'audit interne à cet égard »².

Cette norme internationale de pratique de l'audit interne porte entre ses lignes une grande responsabilité pour les auditeurs internes en matière d'évaluation et d'amélioration du gouvernement des entreprises tout en restant dans le cadre de l'indépendance et de l'objectivité totale dans l'exercice des travaux d'audit interne. la norme reconnaît aussi la place importante de l'audit interne dans le processus globale de gouvernance.

¹ IFACI (2011) cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, p159.

² IFACI, *ibid.*, p160.

« Les auditeurs internes peuvent agir à divers titres pour évaluer et contribuer à l'amélioration des pratiques de gouvernement d'entreprise »¹. Le responsable d'audit interne doit prendre en compte lors de l'élaboration de son plan annuel d'audit, les évaluations futures du système de gouvernement d'entreprise, et doit se baser sur les rapports antécédents qui comportent des remarques ou des recommandations concernant le système de gouvernance. Le responsable de la fonction doit aussi programmer des missions qui visent à émettre un avis sur la performance du système.

¹ IFACI (2011), *ibid.*, p164.

CHAPITRE 2 : ADIT INTERNE ET GOUVERNANCE AU SEIN DE LA SEAAL

Dans ce deuxième chapitre, nous avons présenté d'une façon générale l'historique de création de l'entreprise SEAAL ainsi que ses principales activités et la façon dont elle est organisée dans la première section. Dans la seconde section, nous nous basons sur la documentation interne à l'entreprise pour présenter les organes du système de gouvernance de l'entreprise SEAAL selon la typologie proposée par Charreaux (1997) et que nous avons déjà montré dans le premier chapitre. Nous avons ainsi consacré une troisième section à identifier, étudier et analyser les interactions entre la fonction d'audit interne et les autres mécanismes du système de gouvernance au sein de la SEAAL, en se basant sur des entretiens de la direction d'audit interne et les documents interne disponibles.

SECTION 1 : CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE SEAAL ET DE LA DIRECTION AUDIT INTERNE

I. présentation de l'entreprise SEAAL :

Le secteur des eaux et de l'assainissement occupait et occupe encore une place stratégique et primordiale dans l'économie algérienne, une importance due à son rôle de base d'approvisionnement, de production, de traitement et de stockage en matière de l'hydraulique.

Dans le but d'assurer le bon déroulement dans les meilleures conditions, la gestion des eaux et de l'assainissement de la Wilaya d'Alger a été confiée à l'organisation de la **SEAAL**.

Société des eaux et de l'assainissement d'Alger (SEAAL) est une société par actions (SPA) dont le capital social est de un milliard sept cent quarante et un millions de dinars, **(1.741.000.000,00DA)**. Elle est enregistrée au centre national du registre de commerce (CNRC) sous le numéro : 06B0973312. Le siège sociale de l'entreprise est situé au 97, Parc - Ben Omar - Kouba - ALGER-.

1. Historique du projet

Durant l'été 2002, la ville d'Alger a subi une sécheresse importante pendant laquelle le principal barrage alimentant la ville avait atteint un niveau critique.

Les seules sources d'eau alors disponibles étaient les nappes phréatiques¹. Par ailleurs, l'état du réseau d'eau posait déjà d'importants problèmes de distribution aux Algérois depuis une dizaine d'année.

Le gouvernement a donc décidé de mener un programme de modernisation des installations existantes et souhaité faire appel à l'expertise de SUEZ Environnement² pour établir un diagnostic des installations.

Le projet a été initié en octobre 2002, puis formalisé par un protocole d'accord signé en février 2003 par l'Algérienne des Eaux (ADE), l'Office National de l'Assainissement (ONA) et SUEZ Environnement après validation du Conseil des ministres. A la demande des autorités algériennes, SUEZ Environnement a effectué un diagnostic opérationnel présentant les solutions pour éliminer durablement les difficultés liées à la distribution de l'eau. Ce diagnostic, effectué avec les cadres de l'ONA et de l'ADE qui ont été fortement impliqués, a permis l'élaboration d'un plan d'action visant la modernisation des systèmes et le rétablissement de la distribution en continu sur une période initiale de 5 ans. La structure retenue à cet effet est une société algérienne par actions (SPA), la Société des Eaux et de l'Assainissement d'Alger (SEAAL) dont les premiers actionnaires sont l'ADE et l'ONA à parité. Le contrat a été signé le 28 novembre 2005, en présence de Jean-Louis CHAUSSADE, Directeur Général de SUEZ Environnement, et des autorités algériennes. Le contrat est opérationnel depuis le 1er mars 2006.

2. Les objectifs de l'entreprise

Dès la rentrée en vigueur du contrat de management –dit de gestion déléguée- entre SUEZ Environnement et SEAAL, des objectifs ont été fixés par les actionnaires (ADE/ONA) et la tutelle³.

Les principaux objectifs sont :

- Assurer aux habitants de la Wilaya d'Alger un bon service continu 24/24h.

¹ Selon le site Wikipedia ; la **nappe phréatique** est une nappe que l'on rencontre à faible profondeur. Elle alimente traditionnellement les puits et les sources en eau potable. C'est la nappe la plus exposée à la pollution en provenance de la surface.

² SUEZ environnement est le deuxième groupe mondial spécialisé dans la gestion de l'eau et des déchets. Présent dans les 5 continents, dans plus de 70 pays et compte plus de 79 500 collaborateurs, le chiffre d'affaire du groupe fin 2011 a atteint environ 15 milliards d'euro.

³ Il s'agit du ministère des ressources en eaux (MRE).

- Offrir une bonne qualité de service (gestion efficace de la clientèle, qualité et rapidité des travaux, qualité de l'eau...).
- Gérer efficacement le patrimoine hérité des deux actionnaires (ADE/ONA).
- Se doter d'une organisation moderne et adéquate (procédures de gestion, formation...).
- Devenir l'acteur de référence des services de l'eau et de l'assainissement en Algérie.
- Un système d'adduction conforme aux besoins.
- Un personnel compétent et motivé.
- Un transfert de savoir-faire et de technologies.

3. SEAAL en quelques chiffres

- *Eau potable*

- ✚ 4 636 km de réseau.
- ✚ 12 centres d'exploitation distribution (9 centres supports exploitation distribution).
- ✚ 263 forages.
- ✚ 268 ouvrages de stockage, 893 209 m³ stockés.
- ✚ 88 stations de pompage.
- ✚ 2 usines de traitement d'eau superficielle: (Boudouaou et SAA).

- *Assainissement*

- ✚ 3 417 km de réseau.
- ✚ 9 centres d'exploitation.
- ✚ 4 stations d'épuration.
- ✚ 43 postes de relevage

- *Clientèle:*

- ✚ 543 460 clients.
- ✚ 6 centres opérationnels.
- ✚ 14 agences clientèle.
- ✚ 27 points d'accueil.
- ✚ 1 centre d'accueil téléphonique opérationnel.

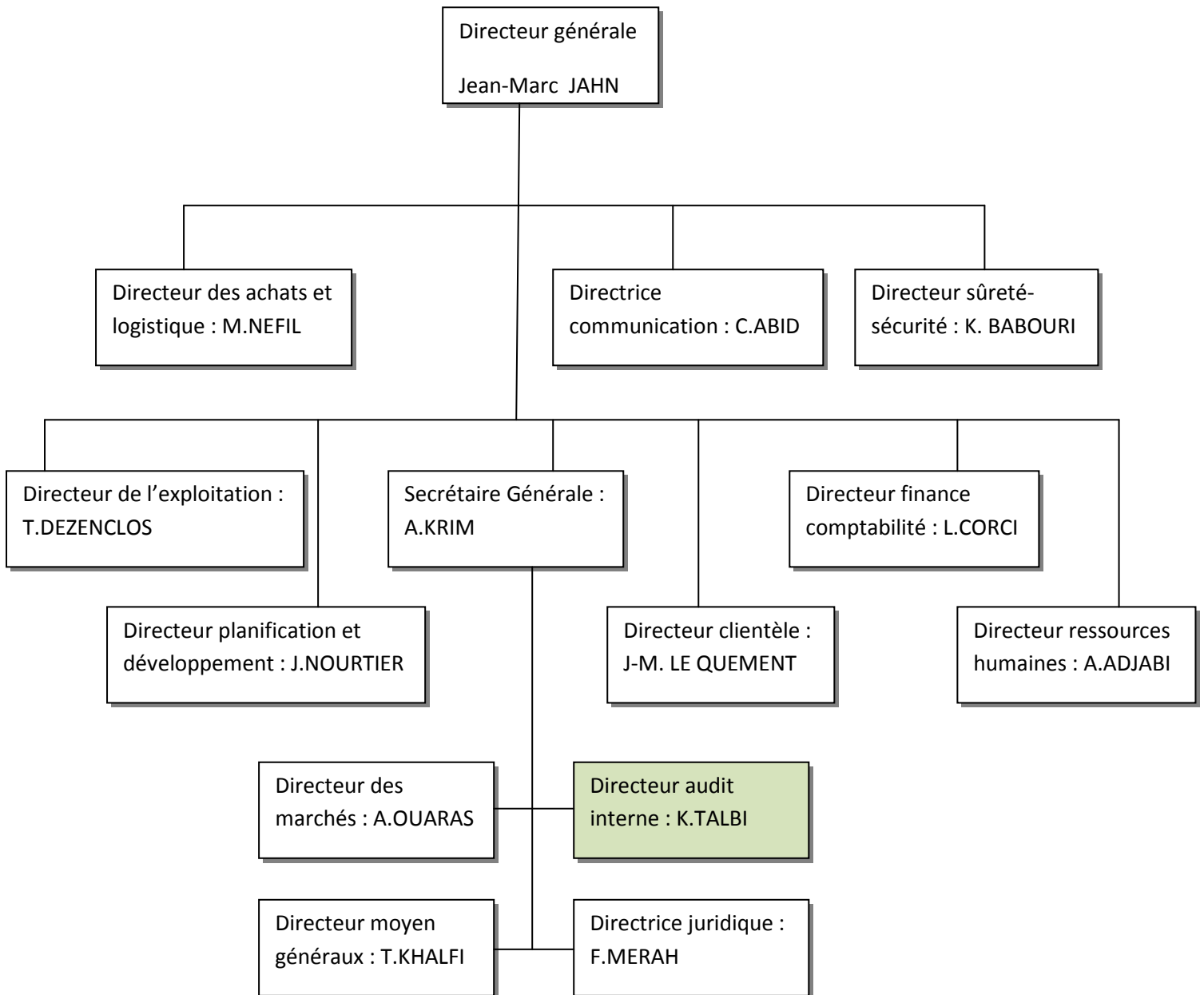
- *Ressources humaines*

- ✚ 4 697 collaborateurs.

4. L'organisation de SEAAL

Pour accomplir ses activités, SEAAL s'est organisée, comme tout fournisseur d'eau potable ou prestataire de service d'assainissement, de manière à mieux satisfaire la clientèle. SEAAL est gérée par une direction générale implantée à Kouba –Alger-. Le schéma d'organisation générale de l'entreprise est présenté ci après :

Figure n°4 : Organigramme générale de l'entreprise SEAAL



Source : document interne de l'entreprise « organigramme générale », voir l'annexe1.

Cette organisation de SEAAL est établie de manière à accomplir les missions de l'entreprise ainsi que ses objectifs stratégiques, ils s'agissent de trois fonctions essentielles ;

- L'approvisionnement ;
- La production et la distribution d'eau potable ;
- L'assainissement.

II. Présentation de la direction audit interne

Dans le but de garantir l'atteinte des objectifs du système de contrôle interne mis en place, notamment :

- ❖ *La réalisation et l'optimisation des opérations,*
- ❖ *La fiabilité des informations,*
- ❖ *La conformité aux lois et réglementations en vigueur¹*

SEAAL a mis en place une structure d'**Audit interne** dont le fonctionnement obéira aux normes internationales de la pratique professionnelle du métier d'audit interne.

1. Le rôle de l'audit interne à SEAAL

Ce rôle est mentionné dans la charte de l'audit interne, il s'agit de donner à la SEAAL une assurance sur le degré de maîtrise de ses activités, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide la SEAAL à atteindre ses objectifs, en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses systèmes de contrôle interne et faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'activité d'audit peut porter sur des missions planifiées d'audit (programme annuel) ou sur des missions ponctuelles qu'elles soient annoncées ou inopinées.

La direction d'audit interne est investie d'une mission de contrôle, d'assurance et de conseil en vue d'améliorer le fonctionnement et la performance des activités de l'entreprise.

L'audit interne n'est pas seulement une activité de contrôle mais aussi celle de conseil. Le rôle de conseil de l'audit, auprès de la Direction générale et des Directions (opérationnelles et fonctionnelles), contribue grandement à créer de la valeur ajoutée.

¹ Un extrait de la Charte d'audit interne SEAAL, voir annexe2. Ce document est établi par la direction d'audit interne et approuvé et validé par la direction générale.

2. Organisation de l'audit interne à SEAAL

La fonction audit interne à SEAAL est érigée en cellule rattachée hiérarchiquement au Directeur Général et structurée en deux départements :

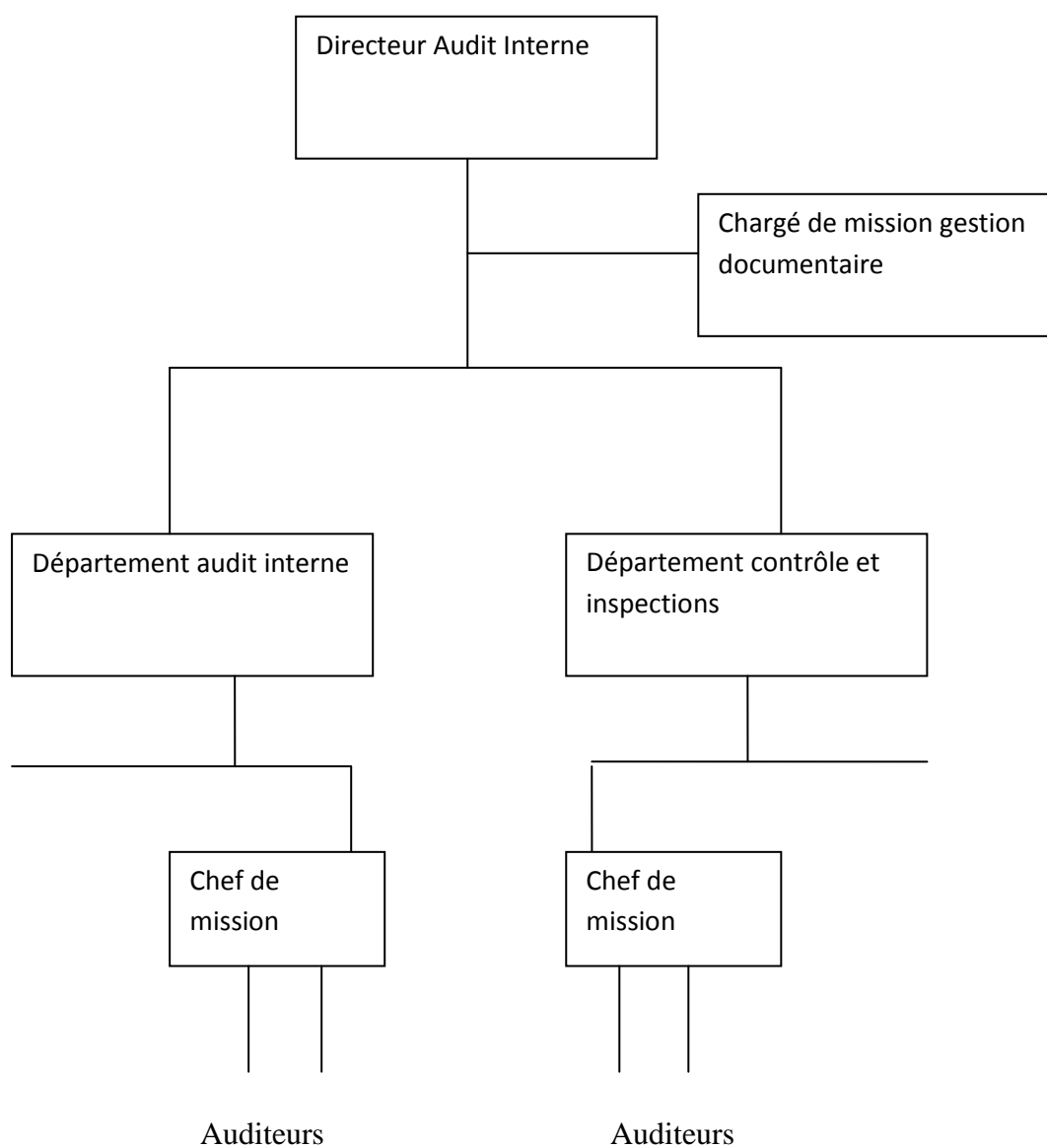
- ✓ **Département audit interne** : Suivant un plan d'audit validé par le Directeur Général, cette structure conduira des missions d'audit visant principalement à évaluer les dispositifs de contrôle interne des processus/activités analysées, comme elle assurera aussi des audits de conformités et d'efficacité.
- ✓ **Département contrôle et inspection** : Cette structure sera en charge de la conduite des missions de contrôle et/ou d'inspection d'une manière planifiée ou inopinée au niveau de l'ensemble des structures opérationnelles et fonctionnelles de SEAAL, comme elle assurera les missions ponctuelles d'enquête diligentées par la Direction Générale.

L'activité Audit interne s'étend à l'ensemble des activités et structures de SEAAL et peut intervenir à tout niveau de l'organisation sous réserve du respect des dispositions de la présente charte et du code de déontologie¹ des auditeurs SEAAL.

L'organigramme de la fonction audit interne est présenté dans la figure n°5.

¹Un extrait de ce code peut être consulté en annexe3.

Figure n°5 : Organigramme fonctionnel de l'audit interne



Source : documents internes de l'entreprise.

SECTION 2 : LES MECANISMES DE GOUVERNANCE AU SEIN DE LA SEAAL

Nous tenons dans cette deuxième section à présenter les mécanismes du système de gouvernance à SEAAL selon la typologie proposée par Charreaux (1997), une typologie qui a été présentée en détail dans le premier chapitre. Nous avons écarté de ce travail la présentation et l'étude des mécanismes qui font l'objet d'indisponibilité d'information, soit par souci de confidentialité, soit par absence du mécanisme et/ou difficulté de recueil d'information lui concernant (les mécanismes spontanés notamment).

I. Les mécanismes spécifiques (interne à SEAAL)

- *Le contrôle direct des actionnaires (assemblée générale)*

Le contrôle direct des actionnaires sur la gestion de l'entreprise se fait par le biais de l'assemblée générale des actionnaires. Cette assemblée est composée des représentants des deux actionnaires (ADE/ONA).

- ✓ *L'algérienne des eaux (ADE)* : est un établissement public créé par un décret exécutif¹ selon lequel, l'établissement est chargé, dans le cadre de la politique nationale, de la mise en œuvre de cette politique à travers la prise en charge des activités de gestion des opérations de production, de transport, de traitement, de stockage, d'adduction, de distribution et d'approvisionnement en eau potable et industriel, ainsi que le renouvellement et le développement des infrastructures s'y rapportant.
- ✓ *L'office national de l'assainissement* : est un établissement public créé par un décret exécutif² selon lequel, l'établissement est chargé d'assurer sur tout le territoire national, la protection de l'environnement hydrique et la mise en œuvre de la politique nationale de l'assainissement en concertation avec les collectivités locales.

Deux sortes d'assemblée peuvent se dérouler durant l'exercice ; l'assemblée générale ordinaire et l'assemblée générale extraordinaire.

¹ Décret exécutif n°01-101 du 27 MOHARRAM 1422 correspondant au 21 AVRIL 2001 portant création de l'algérienne des eaux.

² Décret exécutif n°01-121 du 27 MOHARRAM 1422 correspondant au 21 AVRIL 2001 portant création de l'office national de l'assainissement.

- ✓ *Les assemblées générale ordinaires* : les membres de l'assemblée se réunissent deux fois par an. Pour l'approbation des comptes sociaux de l'entreprise SEAAL dans la première et la validation des budgets dans la deuxième.
- ✓ *Les assemblées générale extraordinaires* : en cas de nécessité maximale, des réunions des membres de l'assemblée peuvent s'accomplir plusieurs fois durant l'année d'exercice. L'exemple le plus fréquent est celui des assemblées qui auront lieu après des catastrophes naturelles.
- ***Le conseil d'administration***

Le conseil d'administration SEAAL est un organe de gouvernement d'entreprise investi de la mission de gestion de SEAAL. Il est constitué de membres administrateurs issues de différentes parties prenantes. Il regroupe en plus des représentants des actionnaires, des cadres dirigeants de SEAAL¹ et le directeur de l'hydraulique de la Wilaya d'Alger². Le conseil se réunit contractuellement une fois par mois pour dessiner les grandes lignes que doit suivre la direction générale dans la gestion courante de SEAAL.

Deux comité sont issues du conseil d'administration ;

- ✓ *Le comité technique* : il est investi d'examiner mensuellement les problématiques majeures de fonctionnement, c'est à dire celle qui sont liés aux activités métiers de SEAAL, notamment l'exploitation, la production, la distribution,...etc.
- ✓ *Le comité d'entreprise (comité de direction générale)* : ce comité est composé du directeur générale plus l'ensemble des cadres dirigeants de SEAAL. Le but de ses réunions est de faire le tour sur l'avancement des activités (métiers ou supports) et l'état d'achèvement des projets SEAAL. Il peut y avoir aussi des présentations sur les différents projets en cours d'exécution ou en phase de lancement. Ce comité se compose de membres actifs ; c'est-à-dire qui interviennent lors des réunions, et de membres observateurs, dont le directeur d'audit interne. Les membres observateurs assisteront aux réunions dans le but de servir à travers leurs activités supports à la résolution de problème et à l'amélioration des performances des autres directions.

¹ Les dirigeants sont soit ; personnels locaux représentant SEAAL, soit du personnel expatrié représentant SUEZ Environnement qui à été chargé d'assurer la gestion de SEAAL par la signature de deux contrats très spécifiques (2006-2011 & 2011-2016) et adaptés à la situation. Les cadres dirigeants expatriés sont liés fonctionnellement à SEAAL et hiérarchiquement à SUEZ Environnement, dont même le système de rémunération et d'intéressement est appliqué sur eux.

² Il occupe le poste de président du conseil d'administration.

- *Le système de rémunération et d'intéressement*

Avant d'aborder la présentation de ce mécanisme important dans le système de gouvernance, il serait bien de noter que l'objet de notre étude est seulement incluse le système de rémunération des cadres dirigeants. A cet effet, sont exclus les systèmes de rémunérations destinés aux personnels n'appartenant pas à la catégorie « cadre supérieur ».

A SEAAL, ce système est régi par une convention collective comprenant plus de 200 articles. Parmi les grands principes que sous-tend cette convention :

- ✓ Le partage collectif des fruits de réussite de SEAAL ;
- ✓ La reconnaissance de l'efficacité (individuelle ou collective) et de la performance ;

Ces principes édictés dans le préambule de la convention s'inscrivent directement dans une perspective de gouvernance en essayant toute fois de concilier les objectifs des différentes parties (cadres supérieurs et salariés notamment). Des articles de cette convention ont été consacrés aux primes liées à la performance des cadres supérieurs¹, d'où les articles 186 et 187 intitulés respectivement « prime d'incitation à la performance » et « prime de stimulation » définissent les incitations offerte par la convention aux dirigeants de SEAAL.

Les primes d'incitation professionnelle sont destinées aux cadres dirigeants assurant le pilotage stratégique de l'entreprise et dont l'action personnel impact les résultats de la société. Elle est payée en fonction de l'atteinte des objectifs annuels. Elle est accordée sur proposition du directeur de l'entité, et validé par le directeur générale.

Pour les cadres dirigeants, et pour maintenir l'attractivité de SEAAL pour les fonctions d'intérêts majeurs, une prime de stimulation est prévue pour combler l'écart entre la rémunération des dirigeants sur le marché et celle prévue dans les clauses de la convention. Cette prime à un caractère exceptionnel et limitatif. Le Directeur Générale de par son pouvoir discrétionnaire, dispose du droit de l'accorder.

Il est admis que la rémunération des dirigeants constitue un facteur important à l'amélioration du gouvernement d'entreprise. Néanmoins, dans les entreprises cotées, la discipline des rémunérations est plus importante dans la mesure où elles peuvent être attribuées sous forme de participation au capital (actions).

¹ Sont exclus de cette convention ; le personnel étranger, ainsi que les cadres dirigeants algériens sauf en ce qui concerne les primes. L'article 187 « prime de stimulation » est consacré spécialement à combler l'écart entre la rémunération des dirigeants offerte par le marché et celle prévue par la convention.

- *La structure formelle*

C'est une composante du système de contrôle interne. La structure organisationnelle, les procédures de gestions et les règles interne de SEAAL remplissent les caractéristiques de la notion de système de contrôle interne (SQI).

Le Contrôle Interne est un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et tous les collaborateurs de SEAAL, destiné à leur donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- ✓ *Conformité* : Respect des lois et des réglementations applicables
- ✓ *Finance* : Fiabilité des états financiers publiés
- ✓ *Opérationnel* : Efficacité et efficience des opérations

Un dispositif de contrôle interne est constitué principalement de 05 éléments étroitement reliés :

- ✓ *Environnement de contrôle* : C'est la culture de SEAAL en matière de contrôle et le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle ; cette composante est constituée des facteurs suivants :
 - ✚ Intégrité, professionnalisme et valeurs éthiques des responsables et du personnel. Autrement dit un état d'esprit constructif à l'égard du contrôle interne à travers toute l'organisation.
 - ✚ Engagement de l'ensemble des collaborateurs à améliorer leur compétence;
 - ✚ Style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer);
 - ✚ Politiques et pratiques en matière de ressources humaines permettant de recruter les personnels possédant les connaissances et compétences nécessaires à l'exercice de leur responsabilité et à l'atteinte des objectifs actuels et futurs de la société.
 - ✚ Structure d'organisation qui:
 - Comporte une définition claire des pouvoirs et responsabilités (descriptifs de tâches ou de fonctions, organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, délégations de pouvoirs)
 - Dispose des ressources et compétences adéquates et s'appuie sur des systèmes d'information, procédures/modes opératoires et des outils et pratiques appropriés.

- *L'audit interne*

L'audit interne est une fonction qui a fait l'objet de présentation détaillée dans la première section de ce chapitre.

II. Les mécanismes non spécifiques (externe à SEAAL)

- *Les auditeurs légaux*

Conformément aux lois et réglementations Algériennes, l'auditeur légal (commissaire aux comptes) est une personne physique ou morale chargée de certifier les comptes sociaux de l'entreprise auditée et d'émettre une opinion sur le degré de conformité et d'exhaustivité des états financiers.

La désignation du/des commissaires aux comptes est soumise aux dispositions légales du décret exécutif¹ n°11-32 fixant les modalités de désignation des commissaires aux comptes sur la base des cahiers de charges. Un comité est constitué spécialement pour l'évaluation des offres. Il soumet le résultat de cette évaluation, par classement dégressif, à l'organe de gestion habilité (conseil d'administration) qui en prend acte et le soumet de sa part à l'assemblée générale devant statuer la désignation du ou des commissaires aux comptes. A SEAAL, de nouveaux commissaires aux comptes viennent d'être désignés pour une durée de trois ans renouvelable une fois.

L'audit externe joue un rôle très important dans l'amélioration du système de gouvernance et la limitation de l'espace discrétionnaire des dirigeants. Il donne aux partenaires de SEAAL (ADE/ONA en particulier) une assurance raisonnable sur la maîtrise des activités porteuses de richesses économique et sociale, ainsi qu'une garantie relative de la fiabilité des états financiers de SEAAL.

- *Environnement légale et réglementaire (lois sur société, sur le travail,...etc.)*

En tant que prestataire de service social, SEAAL est soumis plus que d'autres entreprises aux lois, réglementations et les outputs du système législatif. Les actionnaires de SEAAL sont des établissements publics par définition, ils sont investis de la mission de la mise en œuvre de la politique du gouvernement dans les domaines de l'eau et de l'assainissement. SEAAL est le garant de ce service aux environs de la Wilaya d'Alger, et donc elle influence

¹ Décret exécutif n°11-32 du 22 SAFAIR 1432 correspondant au 27 JANVIER 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.

(directement ou indirectement) par les lois concernant ses actionnaires. D'autre part, il nous semble nécessaire d'aborder le rôle déterminant des collectivités locales (communes,...etc.) dans l'accomplissement des tâches quotidiennes de SEAAL.

D'abord, ces collectivités sont des clients pour SEAAL. L'entreprise fournit l'eau potable et assure le service d'assainissement à ces institutions étatiques. Mais il s'agit là d'un client particulier voir exceptionnel tant sur le plan de quantité (d'eau produite pour ce type de client) que sur le plan de la qualité des relations. En plus de cette place occupée comme client, les collectivités locales occupent une place d'administration publique, une administration à qui font face les responsables de SEAAL, notamment dans l'obligation d'octroi des autorisations de voirie dans le cadre d'achèvement des activités métiers de SEAAL (branchement, entretien de réseau, ...etc.).

En plus de ces cas un peu particuliers, SEAAL est soumise comme toute autre entreprise aux règlements de travail, de sécurité sociale, d'environnement,...etc. Néanmoins, ces lois constituent des mécanismes externes à SEAAL mais qui influencent grandement les décisions des dirigeants de SEAAL, et donc qui délimitent leurs espaces discrétionnaires.

SECTION 3 : LES INTERACTIONS ENTRE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE ET LES AUTRES MECANISMES

Cette section comporte une typologie des interactions pouvant exister entre la fonction d'audit interne et les mécanismes évoqués dans la deuxième section. Nous nous sommes basés pour l'identification, l'étude et l'analyse de ces relations sur les documents internes de SEAAL, ainsi que les résultats des entretiens¹ effectués auprès du personnel de la fonction audit interne.

I. Typologie des interactions

Nous retiendrons la définition de l'interaction sociale présentée par Morin (1977) : « *les interactions sont des actions réciproques modifiant le comportement ou la nature des éléments, corps, objets, phénomènes en présence ou en influence* »².

Ces interactions peuvent être de plusieurs niveaux¹:

¹ Des guides d'entretien peuvent être consultés en annexe4.

² Wikipedia.

1. La simple coexistence

Ce niveau d'interaction reflète l'état où chacun des mécanismes existe sans qu'il y'aurait un échange entre les deux.

2. La consultation

Elle consiste à ce que chaque partie prend l'avis de l'autre. Cela permet à l'auditeur interne de prendre des renseignements nécessaires pour son activité des autres mécanismes, et vis versa, l'autre partie pourra prendre des renseignements de la part des auditeurs interne pour améliorer sa contribution à l'amélioration du système de gouvernance.

3. L'intégration des travaux

Cette action consiste à ce qu'une partie utilise les travaux d'une autre partie dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, sans avoir à refaire toute ou une partie de ce travail. L'auditeur interne peut se trouver rarement face à une situation pareille (le cas échéant est celui des lois et règlementations).

4. La coordination

Ça implique l'organisation du travail de deux ou plusieurs acteurs, en fonction de leurs missions et compétences, en vue d'atteindre un objectif commun.

5. La collaboration

Faisant référence à une participation et un échange de savoirs et de savoir-faire, à la préparation et la communication en commun d'une prise de position négociée et consensuelle.

6. La supervision

La supervision consiste au contrôle et à la surveillance d'un travail effectué par une autre partie, sans rentrer dans les détails de mise en œuvre des moyens.

II. L'étude des relations bipolaires de l'audit interne avec chaque mécanisme

1. L'audit interne et le contrôle direct des actionnaires (assemblée générale)

- Détermination du niveau d'interaction

¹ ELISABETH B, CHRISTOPHE G, (2010), « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire », « Crises et nouvelles problématiques de la Valeur », Nice, France.

La direction d'audit interne est rattachée hiérarchiquement à la direction générale SEAAL, qui peut intervenir de manière directe pour solliciter les auditeurs interne afin de réaliser des missions ponctuelles ou planifiées toute au long de l'exercice. Toute fois, l'assemblée générale des actionnaires (membres administrateurs représentant l'ADE et l'ONA) ne peut en aucun cas demander à la direction d'audit interne la planification et/ou l'exécution de mission ponctuelle ou prévue.

Les missions planifiées d'audit interne sont établies selon une approche par les risques, en tenant compte des **données d'entrées** suivantes :

- Orientations de la Direction Générale.
- Analyse des objectifs stratégiques par Direction.
- Décisions du CDG (Comité de Direction Générale),
- Demandes du CA (Conseil d'Administration).
- Rapport d'audit externe.
- Rapport du commissaire aux comptes.

Aucunes décisions et/ou sollicitations de la part de l'assemblée des actionnaires ne constitue une données d'entrées pour la direction d'audit interne. Néanmoins, des documents issues de cette assemblée (statut d'entreprise, PV de réunions de l'assemblée générale ordinaires/extraordinaires) peuvent constituer des sources d'information et une base documentaire lors de l'exécution des missions d'audit interne.

Les missions ponctuelles d'audit interne sont réalisées suite à une demande du Conseil d'Administration de la SEAAL ou du comité de la Direction Générale après validation par le DG. Toute fois, des missions d'audit ponctuel peuvent faire l'objet d'une demande des représentants des actionnaires à la direction générale. Cette demande peut être acceptée ou refusée par le directeur générale. Le directeur d'audit n'est destinataire que des lettres de mission parvenues de la direction générale.

Le rapport de l'audit interne, qu'il soit annuel ou spécifique à une mission, doit être communiqué et diffusé selon la procédure prévue. Le rapport doit être transmis au directeur général dans un délai raisonnable pour validation définitive et **choix des**

destinataires. Les rapports d'audit interne sont validés par le Directeur Général et diffusés au Comité de Direction Générale dont les membres diffusent à qui de droit.

Le directeur générale peut décider de **restreindre** ou au contraire **d'élargir** la diffusion du rapport (exemples : assistants DG, le Comité de Direction Générale, les Commissaire Aux Comptes, le Conseil d'Administration...etc.)¹.

La liste des destinataires des rapports d'audit interne peut inclure les représentants des actionnaires (ADE/ONA), ces derniers consulteront par la suite les rapports d'audit interne pour se donner un certain degré d'assurance sur l'atteinte des objectifs et la sauvegarde du patrimoine.

Après cette analyse des relations bipolaires (audit interne/assemblée générale), le niveau d'interaction qui correspond, selon la typologie des interactions, à cette relation (audit interne/ assemblée générale) est le niveau 1 « **simple coexistence** ». Ce niveau peut changer et passer au niveau 2 « **consultation** » dans le cas où chaque partie se base sur des informations issues du travail de l'autre partie dans l'élaboration de son travail.

- *Analyse des bienfaits de l'interaction sur le système de gouvernance de SEAAL*

La simple coexistence entre l'audit interne et l'assemblée des actionnaires apparaît normale pour la plupart des entreprises. La transmission du rapport d'audit aux représentants des actionnaires réduit l'asymétrie d'information entre les actionnaires (ADE/ONA) et les dirigeants de SEAAL (direction générale). Il permet d'émettre des renseignements fiables aux rapporteurs de ressources en ce qui concerne l'allocation des ressources et les stratégies mise en œuvre par la direction en vue de réaliser les objectifs qui leurs sont assignés. Dans ce cadre, le niveau « **consultation** » est encore apparu comme souhaitable pour les auditeurs internes à SEAAL, parce que la consultation des rapports d'audit interne par les actionnaires et/ou leurs représentants dans l'assemblée donne plus de crédibilité à cette fonction.

2. L'audit interne et la fonction de direction (conseil d'administration)

- *Détermination du niveau d'interaction*

Fonctionnellement et hiérarchiquement, la fonction d'audit interne est reliée à la direction générale. La circonstance de cette liaison est que toutes les activités (les procédures de

¹ Ces informations peuvent être consultées en annexe5 : procédures d'audit interne.

gestion propres à la fonction, la planification des audits, le déclenchement de mission ponctuelle, les modalités d'élaboration et de diffusion des rapports,...etc.) de la fonction d'audit interne doivent faire l'objet d'une validation de la direction générale.

Comme nous l'avons vu dans la section précédente, le conseil d'administration investi d'assurer la gestion de SEAAL est un organe de gouvernance en interaction avec l'audit interne. Ces interactions se traduisent premièrement par les inputs de la fonction d'audit interne, issus du conseil d'administration. En second lieu, ces interactions peuvent être sous forme d'outputs de la fonction d'audit interne à destination du conseil d'administration. Cette démarche nous permis de connaître le niveau d'interaction selon la typologie présentée au début de la présente section.

Concernant les inputs de la fonction d'audit interne, issus du conseil d'administration et de ses organes de surveillance (comité technique et comité de direction générale –CDG-), sont définis dans les procédures de gestion des audits. Ces procédures indiquent que le planning annuel de l'audit interne tient compte des demandes du conseil d'administration et des décisions du comité de direction générale (CDG). Le responsable de la structure d'audit interne assiste à ce comité comme membre observateur afin de relever les problématiques essentielles discutées à la réunion hebdomadaire, et de déclencher des missions d'audit ponctuel par une approche par les risques permettant d'éviter les dysfonctionnements. Les missions ponctuelles d'audit sont réalisées suite à une demande du conseil d'administration ou du comité de direction générale après validation du directeur générale.

Les outputs (rapports) de l'audit interne à destination du conseil d'administration et/ou au comité de direction générale sont régis par les procédures de gestion de la fonction d'audit interne. *« Les rapports d'audit interne sont validés par le Directeur Général et diffusés au Comité de Direction Générale dont les membres diffusent à qui de droit »*¹. Le rapport doit être transmis au directeur général dans un délai raisonnable pour validation définitive et choix des destinataires.

Le directeur générale peut décider de restreindre ou au contraire d'élargir la liste de diffusion du rapport (exemples : le Comité de Direction Générale, le Conseil d'Administration...etc.).

¹ Procédure « gestion des audits » ; annexe5.

D'après ces informations recueillies des documents internes de SEAAL, et les entretiens effectués auprès des auditeurs internes, la nature des interactions entre l'audit interne et le conseil d'administration à SEAAL est de niveau 3 « **intégration** ». Les travaux résultants des missions d'audit sont intégrés sans avoir à les refaire par le comité de direction générale et/ou le conseil d'administration dans le processus décisionnel comme source d'information raisonnable et au service de la performance.

- *Analyse des bienfaits de l'interaction sur le système de gouvernance de SEAAL*

L'intégration des travaux de l'audit interne en tant que mécanisme du système de gouvernance par un organe de ce dernier présente plusieurs avantages ; pour les membres du conseil d'administration et /ou ceux du comité de direction générale, le rapport de l'auditeur interne comporte des renseignements, des recommandations et des suggestions d'amélioration des activités de la SEAAL. Ce rapport est aussi source d'inspiration, en plus des autres leviers de décision (contrôle de gestion, comptabilité analytique,...etc.), pour la prise de décision par le conseil d'administration, et la mise en œuvre de ces dispositions par les différentes directions.

Par contre, et pour l'audit interne, nous estimons après les entretiens avec les auditeurs internes que cette relation d'intégration est très restrictive pour le rôle de la fonction d'audit interne pour le conseil d'administration. Les responsables de la structure d'audit estiment que l'existence d'un comité d'audit rattaché au conseil d'administration donnera plus d'indépendance et d'objectivité aux auditeurs internes.

Une structure d'audit interne rattaché hiérarchiquement à la direction générale et fonctionnellement au comité d'audit aura plus de crédibilité même à l'égard des parties externes à SEAAL (le commissaire aux comptes par exemple). Le comité d'audit chapotera dans ce cas tout processus d'audit (audit interne et audit externe). Ce saut en matière de rattachement de la fonction d'audit mènera les interactions entre les deux mécanismes (audit interne/conseil d'administration) au niveau 4 « **coordination** ». Le comité d'audit et le comité de direction générale s'organisent et travaillent simultanément pour la planification et l'exécution des missions d'audit.

3. L'audit interne et le système de rémunération et d'intéressement

- Détermination du niveau d'interaction

Le système de rémunération et d'intéressement à SEAAL est régi par une convention collective qui inclut même les primes destinées à la performance opérationnelle et fonctionnelle des cadres supérieurs et des cadres dirigeants.

Comme nous avons procédé pour le mécanisme précédent (conseil d'administration), nous allons déterminer les inputs de la fonction d'audit interne issus du système de rémunération de SEAAL (la convention collective) dans un premier temps. En second temps, nous verrons les outputs de l'audit interne adressés au système de rémunération.

La rédaction des conventions collectives est du ressort de la direction des ressources humaines, sa validation est une responsabilité de la direction générale. Comme toutes les fonctions de l'entreprise, la direction des ressources humaines à SEAAL peut faire l'objet d'une mission d'audit ponctuelle et/ou prévue. Le tableau suivant constitue un extrait du programme¹ annuel d'audit à SEAAL.

Tableau n°4 : extrait du programme d'audit

Objectif Stratégique	Direct	Objectif de Direction	Risques / Enjeux	Sujets potentiels d'audit
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DRH	Maîtriser l'évolution de la masse salariale et les effectifs en stimulant une politique de redéploiement productif	Attribution inappropriée/non justifiée d'éléments de salaire. Au-delà des surcoûts, peut avoir un impact social.	-Gestion des heures supplémentaires. -Contrôle de l'attribution des primes et indemnités. -Gestion et traçabilité de l'absentéisme. -Gestion des congés annuels (traçabilité, registres légaux, titres, ...). -Contrôle de la gestion des œuvres sociales.

Source : élaboré par l'étudiant en s'inspirant du programme d'audit de la SEAAL.

¹ Annexe6 : programme d'audit.

Dans le cadre de ses missions, pour l'auditeur interne, des documents comme la convection collective et /ou la grille des salaires constituent des sources d'information et des documents à examiner lors de la réalisation de la mission.

Les rapports d'audit interne sont destinés par la direction générale, aux autres directions (comme par exemple la DRH) qui ont été auditées dans le cadre des missions prévues et/ou ponctuelles. Comme nous l'avons déjà évoqué ; la liste des destinataires du rapport de l'audit interne est validée par le directeur générale.

A l'issu des informations précédentes, et d'après les entretiens effectués, le niveau des interactions entre l'audit interne et le système de rémunération est « **consultation** ». Un niveau que les auditeurs l'estiment adéquat d'après les entretiens.

- *Les bienfaits de l'interaction sur le système de gouvernance de SEAAL*

Les rapports des auditeurs internes comportent des suggestions d'amélioration pour la direction des ressources humaines. Ces recommandations peuvent porter sur le système de rémunération et les primes de performance. Notamment celles liées à la performance individuelle des cadres supérieurs (Prime d'Incitation à la Performance). Un bon système de rémunération contribue à orienter les cadres dirigeants vers les mêmes objectifs qui leurs sont assignés par les apporteurs de ressources. Cette action permet de réduire l'espace discrétionnaire des dirigeants et donc d'améliorer le système de gouvernance de SEAAL.

4. L'audit interne et les structures formelles (système de contrôle interne SEAAL)

- *Détermination du niveau d'interaction*

La mise en œuvre du système de contrôle interne, dont la structure formelle est une composante essentielle, est du ressort du conseil d'administration, des dirigeants et de tous les collaborateurs de SEAAL. Il est destiné à leur donner une assurance raisonnable quand au respect des lois et réglementations applicables, à la fiabilité des états financiers, et à l'efficacité et l'efficience des opérations.

La structure de l'organisation comprend : les descriptifs de tâches ou de fonctions, les organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, les délégations de pouvoirs, les systèmes d'information, procédures/modes opératoires et des outils et pratiques appropriés. Tous ces

éléments des inputs pour la fonction d'audit interne que ce se soit dans la phase de planification, de réalisation ou d'exécution de la mission d'audit.

Lors de l'exécution de chaque mission d'audit, les éléments qu'on vient de citer, aide les auditeurs dans la prise de connaissance du thème/activité auditée. La connaissance vise à comprendre et schématiser le cheminement des activités ainsi que les objectifs attendus de chacune d'elles. Ces documents permettent aussi l'évaluation de la conception du système de contrôle interne et d'identifier les risques notables. Cette évaluation aboutie à un référentiel de contrôle interne, qui fait apparaître, entre autre, les risques non couvert par un dispositif de contrôle interne.

Les recommandations émises par l'auditeur interne ont pour objectif de renforcer le système de contrôle interne. Ces outputs de la fonction d'audit, destinés accroître de degré des contrôles mis en place, constituent la base des interactions entre l'audit interne et le contrôle interne. L'interaction entre les deux mécanismes est de niveau 3 « **intégration** ».

- *Les bienfaits de l'interaction sur le système de gouvernance de SEAAL*

Au sein de l'entreprise SEAAL, le rôle de l'audit interne est d'aider l'entreprise à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses systèmes de contrôle interne et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Certains auteurs avancent que l'audit interne est le « contrôle des contrôles ». Cette conception de l'audit interne nous amène à réfléchir sur d'autre niveau d'interaction au sein de la relation audit interne/contrôle interne.

La nature de l'interaction « **supervision** » semble plus adéquate pour qualifier les relations audit interne/contrôle interne. Le contrôle interne à SEAAL est l'apanage de l'ensemble des collaborateurs, dont la fonction d'audit interne est une partie intégrale. De sa part, l'activité d'audit interne s'étend à l'ensemble des activités et structures de SEAAL et peut intervenir à tout niveau de l'organisation. C'est en quelque sorte « une supervision réciproque » entre ces deux mécanismes, afin d'aboutir à restreindre au maximum l'étendu des actions discrétionnaires entreprise par les dirigeants des sociétés.

5. L'audit interne et les auditeurs externes (commissaires aux comptes)

- *Détermination du niveau d'interaction*

Les travaux des commissaires aux comptes, leurs obligations et responsabilités et leurs désignations sont régis par la loi. L'article 3 du décret exécutif n° 11-32 portant la désignation du ou des commissaires aux comptes exige que « *dans un délai maximum d'un mois après la clôture du dernier exercice du mandat du ou des commissaires aux comptes, le conseil d'administration, le directoire, [...] sont tenus d'élaborer un cahier des charges en prévision de la désignation par l'assemblée générale du ou des commissaires aux comptes* ». De sa part, la direction générale exige du responsable de la structure d'audit interne de prendre en compte, dans le cadre de la préparation de son programme annuel d'audit interne, le contenu du rapport émis par le commissaire aux comptes. Le responsable d'audit interne doit consulter le rapport de l'auditeur externe. Les réserves tenues dans ce rapport doivent faire l'objet d'une évaluation détaillée de la part des auditeurs internes pour choisir les thématiques à inclure potentiellement dans le programme d'audit de l'année N+1. Les auditeurs internes doivent aussi suivre les recommandations proposées dans le rapport du commissaire aux comptes.

En termes d'inputs de la fonction d'audit interne à SEAAL, les éléments évoqués ci-dessus constituent des entrées en provenance des auditeurs légaux, et qui peuvent déclencher à tout moment des missions d'audit interne auprès des différentes directions opérationnelles, et cela en cas de défaillance majeures.

A l'instar des inputs de la fonction d'audit interne, les outputs de cette fonction à destination de l'autre mécanisme de gouvernance (audit externe) sont nombreuses. Plusieurs normes professionnelles portent sur ces interactions entre ces deux mécanismes de gouvernance afin d'ajouter un plus et dans le but d'améliorer ce système. A SEAAL, ces interactions sont de niveau 2 « **consultation** ». Selon les auditeurs internes de SEAAL, une consultation du rapport du commissaire aux comptes ne fait qu'une action réciproque de sa part, c'est-à-dire qu'il va lui-même consulter si les programmes d'audit interne comportent des thématiques dont il a fait des réserves dans son rapport.

- *Les bienfaits de l'interaction sur le système de gouvernance SEAAL*

Selon la norme professionnelle d'audit interne 2050 –**coordination**–, « *Le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres*

prestataires internes et externes (le commissaire aux comptes notamment) de services d'assurance et de conseil, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans toute la mesure du possible les doubles emplois »¹.

En exerçant sa fonction de surveillance, le conseil d'administration peut demander au responsable de la structure d'audit interne d'émettre un jugement sur la performance des auditeurs externes. En générale, ce genre de mission s'insère dans le domaine de la coordination des travaux d'audit interne et du commissaire aux comptes.

La coordination entre audit interne et audit externe est source de bienfaits non négligeable. L'ensemble du processus d'audit (audit interne et audit externe) constitue un mécanisme de gouvernance qui agit de façon à imposer une sorte de discipline sur les dirigeants de l'entreprise, afin que ces derniers, orienterons leurs décisions stratégiques en garantissant une meilleur création/répartition de valeur pour l'ensemble des parties prenantes.

Selon les entretiens avec les responsables de l'audit interne, le niveau d'interaction « **coordination** » semble difficile à atteindre en l'absence de comité d'audit à SEAAL, et qui par définition ; doit assurer une meilleure coopération entre les acteurs du processus globale d'audit, et doit veiller à ce qu'une telle coopération ne touche guère à l'indépendance et à l'objectivité des acteurs.

¹ IFACI (2011), Op, Cit, p34.

CONCLUSION GENERALE

Rappel des objectifs

Dans ce travail, nous avons mis comme but de montrer, en premier lieu, l'importance de l'audit interne pour l'entreprise, en générale, et pour le gouvernement des entreprises, en particulier, en clarifiant que cette discipline ne se présente plus comme une opération pure et simple de vérification mais comme une aide à la gouvernance d'entreprise pour en améliorer sa performance. En second lieu, notre but était de mettre en lumière les interactions de l'audit interne avec les autres mécanismes du système de gouvernance dans une entreprise algérienne se trouvant dans un environnement économique et social très spécifique.

Notre choix s'est porté sur l'entreprise SEAAL (Société des eaux et de l'Assainissement d'Alger), entreprise d'exploitation, de production et de distribution de l'eau potable, faisant partie du secteur de l'hydraulique qui occupe une place importante dans l'économie nationale. La structure de l'actionnariat, le contrat de gestion avec la boîte étrangère SUEZ-Environnement et la structure de gouvernance, sont des variables qui nous ont menés à s'interroger sur le rôle de la fonction d'audit interne dans le gouvernement d'entreprise.

Pour réaliser ces objectifs, nous avons articulé notre mémoire en 2 chapitres. Le premier nous a permis de comprendre les notions fondamentales d'Audit interne, de la gouvernance d'entreprise et de leurs fondements théoriques. Le deuxième chapitre nous a facilité la compréhension du rôle de l'audit interne dans le système de gouvernance à travers l'étude de ses interactions avec les autres mécanismes de gouvernance à savoir : l'assemblée générale des actionnaires, le conseil d'administration, le comité d'entreprise, le système de rémunération, la structure formelle et l'audit externe (commissaire aux comptes). Nous avons déterminé pour chaque mécanisme, le niveau d'interaction et les bienfaits des relations sur le système de gouvernance.

Pour la réalisation de cet objectif nous avons procédé, pour chaque mécanisme étudié à l'analyse des documents internes. Nous avons effectué également un nombre d'interviews avec des responsables au niveau de la direction d'audit interne et le département audit interne.

Synthèse des résultats du travail

Sur le **plan théorique**, ils sont :

- L'audit interne est une fonction dotée d'une démarche méthodique reposant sur un nombre de principes constituant son moyen unificateur qui la différencie d'autres pratiques et activités qui s'apparentent à son champ d'application telles que le contrôle, l'inspection ou l'enquête.
- L'audit interne trouve ses fondements théoriques principalement dans les travaux, les plus connus, de la théorie d'agence, et la théorie des coûts de transaction.
- Le gouvernement d'entreprise est, de sa part, un nouveau champ d'investigation, se basant sur des théories comme la théorie positive de l'agence, et ouvrant les portes à de nouvelles réflexions sur les systèmes de gouvernance, leurs composantes, les interactions entre ces systèmes,...etc.
- L'audit interne est un mécanisme spécifique intentionnel du système de gouvernance. Il interagit simultanément avec les autres mécanismes pour améliorer le système de gouvernance et réduire l'espace discrétionnaire des dirigeants.

Sur le **plan pratique**, ils sont :

- En ce qui concerne l'audit interne et l'assemblée générale, la nature de leurs relations à SEAAL est la « simple coexistence ». cette situation est adéquate dans la mesure où les représentants des actionnaires n'ont pas à intervenir directement dans la gestion de l'entreprise. Le seul moyen d'intervenir est de passer par la direction générale.
- Les interactions entre le conseil d'administration et l'audit interne à SEAAL sont fortes, elles sont de niveau « intégration ». ce qui renforce cette relation est la présence, au sein du conseil d'administration, d'un comité de direction générale chargé d'établir des relations fonctionnelles avec les différentes directions à SEAAL.
- L'audit externe et l'audit interne sont des mécanismes indissociables dans le système de gouvernance, pourtant à SEAAL cette relation reste au niveau « consultation ». Selon notre analyse, cette faiblesse des interactions s'explique par l'absence d'un comité d'audit rattaché directement au conseil d'administration, et qui assure la « coordination » des travaux audit interne audite externe.

Les contraintes et limites

Il est important de noter que la réalisation de ce travail s'est confrontée à plusieurs contraintes tels que :

- La confidentialité d'un nombre important d'informations, surtout dans le domaine de rémunération;
- la difficulté d'accès à la direction générale pour avoir plus d'informations concernant les politiques de l'entreprise en matière de gouvernance.
- La durée de temps très restreinte pour l'élaboration des questionnaires, leur diffusion, recueil, et traitement des données. De tels questionnaires auront pu nous aider à mieux répondre à notre problématique.

Il est également important de dire que comme toute œuvre humaine, notre travail présente un nombre de lacunes dues, d'une part au manque d'expérience dans le domaine de gouvernement d'entreprise, et d'autre part, du nombre de contraintes rencontrées.

Terminons par dire que notre étude reste qu'un aperçu du rôle de l'audit interne dans le système de gouvernance de SEAAL, Il est fort recommandé que ce rôle soit renforcé dans l'avenir.

Toutefois, nous espérons avoir pu attirer l'attention des responsables au niveau de la direction d'audit interne sur un nombre de problèmes pouvant influencer la qualité de l'audit. Nous espérons également que nos résultats et seront d'utilité pour une amélioration dans le futur proche.

Nouvelles pistes de recherche

Partant des résultats de ce travail et vu l'absence de comité d'audit à SEAAL, il est intéressant d'étudier la possibilité de sa mise en place en répondant à la question suivante :

« Comment peut-on mettre en place un comité d'audit au sein de SEAAL ? Et que faut-il pour le faire ? ».

BIBLIOGRAPHIE

I. Livres, thèses, mémoires et articles

- BATUDE, Daniel, « L'audit comptable et financier », Editions NATHAN, Paris, 1998.
- BEASLEY, M.S., CARCELLE, J.V., HERMANSON, D.R., NEAL, T.L., (2009), "The Audit Committee Oversight Process", *Contemporary Accounting Research*
- BECOUR, J. C. & Bouquin, H., « Audit opérationnel », 2^{ème} édition, Economica, Paris, 1996.
- BELALIA, Z, « pratique de l'audit social », mémoire de magister ESC-Alger 2007.
- CHARREAUX G. (1997), « Vers une théorie du gouvernement des entreprises », in « *Le gouvernement des entreprises : corporate governance, théories et faits* », Economica.
- CHARREAUX G. (1999), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », Economica.
- CHARREAUX G. et WIRTZ P.(2006), « Gouvernance des entreprises : Nouvelles perspectives », Economica.
- CHARREAUX G., (2000), « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica.
- CHARREAUX G., et DESBRIERES P., (1998), « Gouvernement des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol.1, n°2.
- COLLASSE, Bernard, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, Paris, 2000.
- COLLINS, Lionel & VALIN, Gérard, *Audit et contrôle interne*, 4^e édition, Dalloz, Paris, 1992.
- EBONDO E. et PIGE B., (2002), « L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction », revue *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, volume 2.
- EBONDO WA MANDZILA E., (2006), « *La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne* », L'Harmattan.

- EBONDO WA MANDZILA Eustache (2007), « Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques ». *Cahier de Recherche N°17- Euromed Marseille- Ecole de Management*.
- ELISABETH B, CHRISTOPHE G, (2010), « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire », « *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur* », Nice, France.
- FELIX, W.L., GRAMLING, A.A., MALETTA, M.J., (2001), « The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and factors Influencing this Contribution », « *Journal of Accounting Research* ».
- FEUJO, Isidore, « Guide des audits : quelles synergies gagnantes pour l'entreprise ? » Editions AFNOR, France, 2004.
- GRAND, Bernard & VERDALLE, Bernard, « Audit comptable et financier », Economica, Paris, 1999.
- IFACI (2011) « cadre de référence international des pratiques professionnelle de l'audit interne ». IFACI, Paris.
- IFACI, (2004, 2009), *Normes professionnelles de l'audit interne*, IFACI, Paris.
- KHELASSI, Réda, « l'audit interne », Edition Houma, Alger, 2005.
- LAWRENCE B. Sawyer, «the practice of moderne internal auditing», *the institute of Internal Auditors*, Florida, USA, 1981.
- MEMOIREONLINE ; Kaaouana Hanen & Dhambri Hichem, 2005, « L'audit fiscal » *Institut Supérieur de Comptabilité et d'Administration des Entreprises (ISCAE), Tunis*.
- OCDE : principes of corporate governance, 2004, OCDE.
- PIGE B, (2001), « Audit et contrôle interne », EMS.
- PIGE. B, (2008), « gouvernance, contrôle et audit des organisations », Economica, Paris.
- PIOT, C., (2005), « Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports », in *Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers*, éditions De Boeck.
- RAFFEGEAU, J., Dubois, F. et de Menoville, D., *L'audit opérationnel*, Coll. Que sais-je ? (PUF) 1984.
- RAJAN R. et ZINGALES L. (2000), « The Governance of The New Enterprise », Cambridge University Press.

- RENARD, Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'organisation, Paris, 2010.
- SOUROUR, Ammar, « Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne », Sfax, 2008.

II. Textes législatifs et réglementaires

- Décret exécutif n°01-101 du 27 MOHARRAM 1422 correspondant au 21 AVRIL 2001 portant création de l'algérienne des eaux.
- Décret exécutif n°01-121 du 27 MOHARRAM 1422 correspondant au 21 AVRIL 2001 portant création de l'office national de l'assainissement.
- Décret exécutif n°11-32 du 22 SAFAR 1432 correspondant au 27 JANVIER 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.

III. Liste des sites Web (Consultés entre 01-03-2013 et 08/06/2013)

www.ideas.org

www.larousse.fr

www.management.free.fr

www.memoireonline.com

www.scholarvox.com

www.sndl.dz

www.suez-environnement.fr

www.wikipedia.com

Direction Générale

CHARTE D'AUDIT INTERNE

SEAAL

SOMMAIRE

- 1 Introduction
- 2 Objectif de la charte
- 3 Rôle de l'audit interne à SEAAL
- 4 Le contrôle interne à SEAAL
- 5 Organisation de l'audit interne à SEAAL
- 6 Champs d'intervention de l'audit interne
- 7 Droits et devoirs des auditeurs internes
- 8 Programmation des missions
- 9 Méthodologie de conduite des missions d'audit
- 10 Message de la Direction Générale

1. INTRODUCTION

Aux fins de garantir une meilleure atteinte des objectifs du système de contrôle interne mis en place, notamment :

- ❖ La réalisation et l'optimisation des opérations,
- ❖ La fiabilité des informations,
- ❖ La conformité aux lois et réglementations en vigueur

SEAAL a mis en place une structure d'**Audit interne** dont le fonctionnement obéira aux normes internationales de la pratique professionnelle du métier d'audit interne.

2. OBJECTIF DE LA CHARTE

La présente Charte définit l'organisation, le rôle et les champs d'intervention de l'audit interne ; de plus, elle constitue un référentiel pour une meilleure relation **Auditeurs - Audités** à même de créer une synergie permettant de déployer et entretenir un dispositif de contrôle interne efficace et garant de l'atteinte des objectifs stratégiques de SEAAL.

La présente charte présente également les grandes lignes de la méthodologie de conduite des missions d'audit interne.

3. ROLE DE L'AUDIT INTERNE À SEAAL

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à la SEAAL 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.

L'audit interne aide SEAAL à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses systèmes de contrôle interne et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'activité d'audit peut porter sur des missions planifiées d'audit (programme annuel) ou sur des missions ponctuelles qu'elles soient annoncées ou inopinées.

L'activité audit interne est assurée à SEAAL par une **Cellule** rattachée directement au Directeur général. Cette cellule est investie d'une mission de contrôle, d'assurance et de conseil en vu d'améliorer le fonctionnement et la performance des activités de l'entreprise.

Direction Générale

Code de Déontologie des Auditeurs SEAAAL

SEAAAL

Le présent code de déontologie de l'auditeur interne est inspiré des normes professionnelles régissant la pratique de l'audit interne (I.I.A & IFACI); il intègre les principes fondamentaux pour la profession et les règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

1. DEFINITION

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

(Définition normative IFACI)

2. CHAMP D'APPLICATION ET CARACTERE OBLIGATOIRE

Le présent Code de Déontologie s'applique à l'ensemble des collaborateurs de la structure Audit interne de SEAAL et vise à promouvoir un comportement et une éthique exemplaires des auditeurs.

Il est attendu des collaborateurs de la fonction audit à SEAAL de respecter les dispositions du présent code de déontologie et du responsable de l'audit interne de veiller à son respect.

3. PRINCIPES FONDAMENTAUX

Tout collaborateur en audit à SEAAL est tenu de respecter et d'appliquer les principes fondamentaux suivants :

3.1 Intégrité

L'intégrité est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées au jugement des auditeurs internes. L'auditeur interne doit être intègre, crédible et jouir d'une bonne réputation.

3.2 Objectivité

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné.

Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui. L'auditeur évalue les activités et systèmes et non les hommes.

3.3 Confidentialité

L'auditeur est tenu de conserver toutes les informations recueillies auprès des entités auditées avec un degré approprié de confidentialité et de sécurité. Les auditeurs internes doivent respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

3.4 Compétence

Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux. Si besoin et si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission, ils doivent obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées (en interne ou en externe).

Les connaissances, savoir-faire et autres compétences des auditeurs internes doivent être maintenues à jour et améliorées par une formation professionnelle continue; de plus les auditeurs doivent être tenus informés des progrès accomplis et des développements en cours dans le domaine des normes, procédures et techniques d'audit.

La formation continue peut s'acquérir par l'adhésion et la participation à des associations professionnelles, par l'assistance à des conférences, séminaires, sessions d'études, et la participation aux actions internes de formation, ainsi que par la participation à des programmes de recherche.

GUIDE D'ENTRETIEN N°1 : AUDIT INTERNE ET MECANISMES SPECIFIQUES INTENTIONNELS

Personne entretenue : chef de département audit interne.

Q1 : quelle est la mission de la direction audit interne ?

Q2 : avez-vous des relations avec l'assemblée générale des actionnaires ?

Q3 : si oui ; comment qualifiez-vous le niveau de ces relations : -simple coexistence – consultation –intégration –coordination –collaboration –supervision ?

Q4 : avez-vous des suggestions quand au niveau des ces relations pour une meilleur gouvernance à SEAAL ?

Q5 : comment qualifiez-vous vos relations avec la direction générale selon la typologie précédente ?

Q5 : que constitue le système de rémunération et d'intéressement pour la fonction d'audit interne ?

Q6 : comment sont les interactions entre ce système et votre fonction selon la typologie précédente ?

Q7 : pensez-vous que ces interactions mèneront à un système de gouvernance plus performant à SEAAL ?

Q8 : que constitue la structure formelle pour vous ?

Q9 : comment sont vos relations avec le CDG et le conseil d'administration ?

Q10 : quelle est le niveau d'interaction avec ces deux organes ?

GUIDE D'ENTRETIEN N°2 : RELATIONS AUDIT INTERNE AUDIT EXTERNE A SEAAL

Personnes entretenues : chef de mission audit interne ; auditeurs.

Q1 : à SEAAL, quelle sont les relations entre audit interne et audit externe ?

Q2 : comment les qualifiez vous selon la typologie : (-simple coexistence -...etc.) ?

Q3 : pensez-vous qu'une consultation des travaux de l'auditeur externe pourrait ajouter un plus à votre travail ?

Q4 : pensez vous que vos rapport pourront ajouter un plus à la mission de l'auditeur externe ?

Q5 : pensez-vous que l'existence d'un comité d'audit pourrait améliorer l'indépendance de votre fonction ?

Q6 : avez-vous une intention d'intégrer les travaux du commissaire aux comptes dans vos programmes d'audit dans le futur ?

Q7 : que serait le meilleur niveau d'interaction entre l'audit interne et externe ?

Q8 : êtes-vous en mesure d'appliquer la norme professionnelle 2050 « coordination » ?

GUIDE D'ENTRETIEN N°3 : LOIS ET REGLEMENTATIONS ET ENVIRONNEMENT POLITIQUE

Personnes entretenue : chef de département audit et inspection ; directeur d'audit interne.

Q1 : quel est l'impact des lois et règlementations sur votre fonction ?

Q2 : que constitue l'environnement politique (collectivité locale,...etc.) pour SEAAL et pour votre fonction ?

Q3 : comment peut, l'environnement politique, affecter les décisions des dirigeants ?

Q4 : en cas ou vous constatez, dans le cadre d'une mission, une influence des collectivités locales sur les dirigeants, quelle serait votre position ?

Q5 : avez-vous des suggestions pour l'amélioration des relations entre les dirigeants et les collectivités locales dans le cadre d'un système de gouvernance performant ?



GESTION DES AUDITS

Identification : MN03
Version : C
Page : 1/5
Date de la version : 06/06/2012

1. Finalité :

Ce processus a pour finalité de mesurer le degré d'appropriation et de maîtrise des activités au sein de l'entreprise.

Il représente la principale donnée d'entrée du processus « Gestion de l'amélioration ».

2. Domaine d'application :

Ce processus s'applique à toutes les Directions SEAAL.

3. Modification par rapport à la dernière version :

Passage à la version C suite à la modification de la finalité, et des commentaires n° 3, 4 et 7

4. Mots clés - Définitions - Abréviations :

Audit processus : Examen méthodique et régulier de l'efficacité et de l'efficience des règles communes et particulières au regard des objectifs prévus et d'un référentiel donné (selon la norme 19011).

Audit Interne : Activité indépendante et objective qui donne à une organisation un degré de maîtrise de ses activités, qui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

5. Documents liés :

Formulaire « Planning des audits processus ».

Formulaire « Liste des auditeurs processus ».

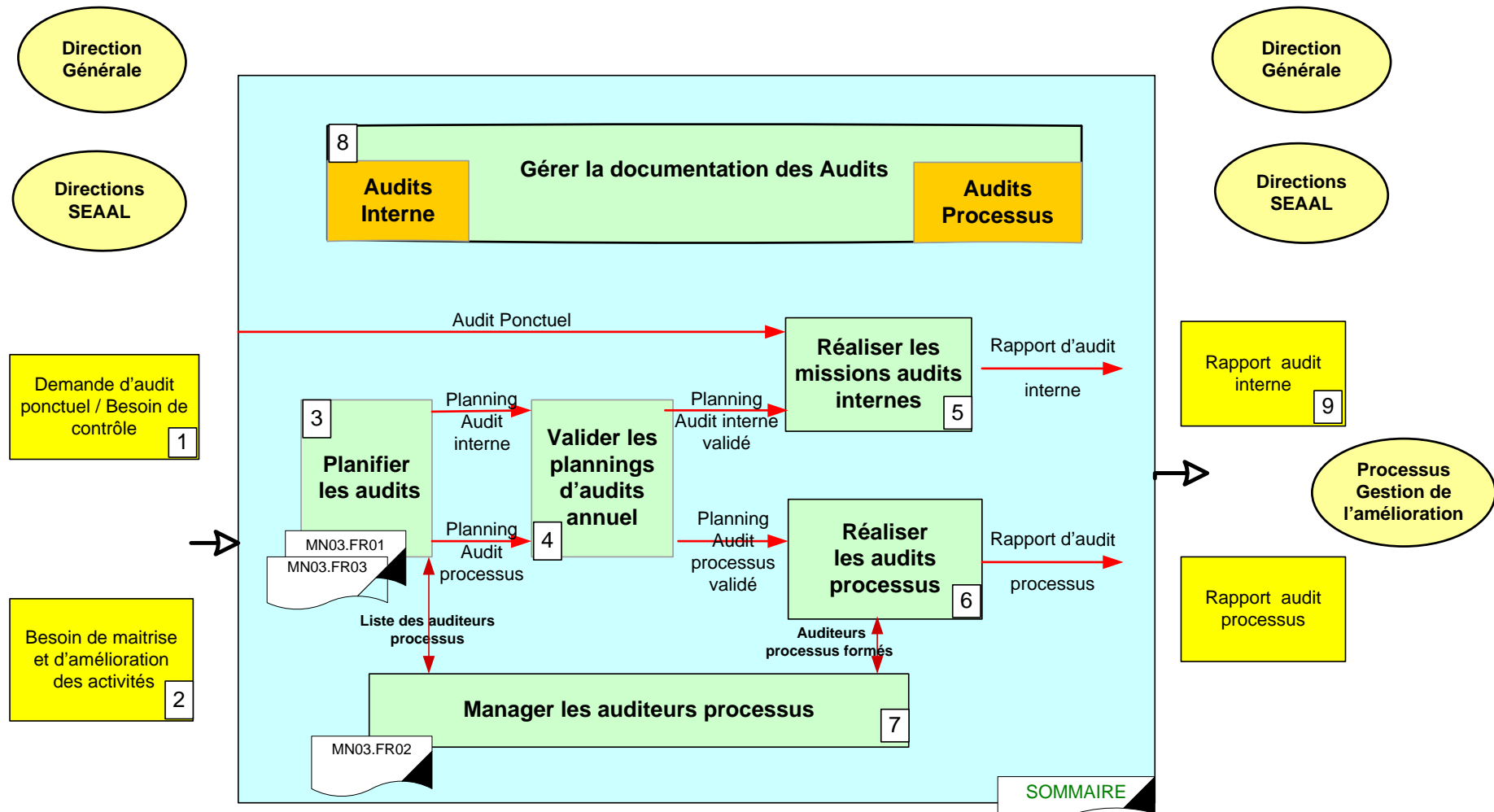
Formulaire « Planning des audits internes ».

Procédure « Réaliser les audits processus ».

Procédure « Réaliser la mission d'Audit interne ».

Rédaction	Vérification	Décision de mise en application
Date :	Date :	Date :
Signatures :	Signatures :	Signature :
Prénom NOM : Leila NEHAR Fonction : Chef de Service MQSE Prénom NOM : Karima SAHED Fonction : Chargée MQSE	Prénom NOM : Nassima HADIDI Fonction : Chef Département MQSE Prénom NOM : Karim TALBI Fonction : Directeur de la cellule Audit Interne	Prénom NOM : Jacques NOURTIER Fonction : Directeur Planification et Développement

6. Logigramme :



7. Commentaires :

1. Demande d'Audit ponctuel / Besoin de contrôle :

Les missions ponctuelles d'audit interne sont réalisées suite à une demande du Conseil d'Administration ou du comité de la Direction Générale après validation par le DG.

Les missions ponctuelles d'audit processus sont réalisées à la demande des Directions.

2. Besoin de maîtrise et d'amélioration des activités

Selon les objectifs stratégiques fixés par la Direction Générale, des audits sont planifiés afin de s'assurer de la maîtrise des activités en s'inscrivant dans une logique d'amélioration.

3. Planifier les audits :

Le planning de l'audit interne est établi selon une approche par les risques, en tenant compte des données d'entrées suivantes :

- Orientations de la Direction Générale.
- Analyse des objectifs stratégiques par Direction.
- Décisions du CDG (Comité de Direction Générale),
- Demandes du CA (Conseil d'Administration).
- Rapport d'audit externe.
- Rapport du commissaire aux comptes.

Chaque fin d'année, le Département processus met au point le planning d'audit processus pour l'année suivante. La fréquence étant de 1 à 3 audits par an selon l'importance ou la criticité du processus. Pour cela, il dispose des informations suivantes :

- Planning d'audits processus année écoulée ;
- Synthèse des audits processus de l'année précédente ;
- Compte rendu de la revue du système de management ;
- Rapport d'audit processus année écoulée ;
- Rapport d'audit externe (certification...) ;
- Demande de la Direction générale ;
- Demande des pilotes processus.

La vérification du planning d'audit processus est effectuée par le Directeur Planification et Développement, il est diffusé à l'ensemble des auditeurs processus et aux pilotes des processus.

La cellule Audit Interne et le Département Processus se coordonnent afin d'établir des plannings complémentaires et cohérents ; ce qui consiste à ne pas se déployer simultanément sur le même thème.

4. Valider les plannings d'audits annuels :

Le Directeur Général valide le planning des audits internes et le Directeur Planification et Développement valide celui des audits processus.

5. Réaliser les audits internes

La méthodologie générale de réalisation des missions d'audit interne est décrite dans la procédure « Réaliser la mission d'audit interne »

La description détaillée de chacune des phases de la réalisation d'une mission d'audit est décrite dans les procédures suivantes :

- « Planifier la mission de l'audit interne »
- « Exécuter la mission de l'audit interne »
- « Communiquer les résultats de l'audit interne ».

6. Réaliser les audits processus :

Voir détails dans procédure « Réaliser les audits processus ».

7. Manager les auditeurs processus :

Le Département processus tient à jour la liste des auditeurs processus à l'aide du formulaire correspondant. Il planifie des séances de formation en fonction des besoins et aussi suite aux évaluations effectuées depuis la préparation de l'audit, sa réalisation, la qualité du rapport et la transmission des rapports. Deux réunions pour un échange entre les auditeurs sont effectuées dans l'année.

Les audits processus sont réalisés par des équipes de deux (02) auditeurs, ces derniers ne doivent pas être chargés d'auditer leur structure de rattachement.

Les auditeurs effectuent 2 audits par an au minimum.

L'auditeur n'ayant pas exercé pendant une année devra assister à un audit en tant qu'observateur.

8. Gérer la documentation des audits :

La cellule Audit interne gère l'ensemble de ces documents ainsi que les enregistrements :

- Planning et rapport des audits internes.
- Lettre de mission.
- Code de déontologie.
- Charte d'audit interne...

Le Département processus classe et archive l'ensemble de la documentation produite dans le cadre des audits processus :

- Planning des audits processus annuel,
- Plan et rapport de chacun des audits,
- Liste des auditeurs processus.
- Synthèse des audits processus.

9. Rapport d'audit interne :

Les rapports d'audit interne sont validés par le Directeur Général et diffusés au Comité de Direction Générale dont les membres diffusent à qui de droit.

1) GRANDS OBJECTIFS STRATEGIQUES SEAAL 2013-2015

<p>1. Maîtriser la gestion intégrée de la ressource, sécuriser durablement le H24 à Alger et assurer sa montée en puissance sur le périmètre de Tipaza, réduire les ENF</p>	
<p>2. Améliorer la qualité de vie et l'environnement des citoyens</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sécuriser le fonctionnement des ouvrages, en particulier leur approvisionnement électrique en période estivale • garantir la qualité de l'eau potable produite et distribuée • améliorer l'impact de l'assainissement sur la préservation du Milieu Naturel, sécuriser les filières d'évacuation des sous-produits de l'épuration • réduire les nuisances de nos travaux en domaine public
<p>3. Mettre le client au cœur de nos préoccupations</p>	<ul style="list-style-type: none"> • améliorer l'accès à l'information de nos clients et les conseiller sur l'usage raisonné de l'eau • adapter et développer notre offre de service • être réactifs face aux incidents et aux réclamations • installer la confiance des usagers en l'eau du robinet
<p>4. Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service</p>	<ul style="list-style-type: none"> • assurer l'exhaustivité et la qualité de la relève et de la facturation, augmenter le CA eau et assainissement, diminuer nos créances, combattre les fraudes • développer l'activité travaux pour tiers • optimiser l'efficacité de nos activités opérationnelles, développer l'Ordonnancement et la GMAO • fiabiliser et sécuriser nos systèmes d'information • accroître significativement notre capacité à réaliser les CAPEX prévus au Business Plan, développer une activité travaux internalisée • maîtriser l'évolution de la masse salariale et des effectifs en stimulant une politique de redéploiement productif • développer une culture partagée d'efficacité économique
<p>5. Autonomiser durablement la gestion de SEAAL</p>	<ul style="list-style-type: none"> • promouvoir la culture d'entreprise, autour de ses 3 Valeurs : Professionnalisme, Dynamisme, Confiance • consolider les savoir-faire métiers, renforcer et homogénéiser les savoir-faire managériaux, préparer et accompagner les binômes • promouvoir les talents et la diversité dans l'Entreprise • développer notre politique Hygiène et Sécurité • promouvoir un dialogue social constructif

Déclinaison en Objectifs de direction + sélection de sujets d'audit potentiels
(le choix des sujets a été fait avec chacune des principales directions SEAAL)

Objectif Stratégique	Direct	Objectif de Direction	Risques / Enjeux	Sujets potentiels d'audit
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DRH	Maîtriser l'évolution de la masse salariale et les effectifs en stimulant une politique de redéploiement productif	Attribution inapproprié/non justifié d'éléments de salaire. Au-delà des surcoûts, peut avoir un impact social	Gestion des heures supplémentaires Contrôle de l'attribution des primes et indemnités telles que : - L'ITP, - L'IFSP, - La prime de transport, Gestion et traçabilité de l'absentéisme Gestion des congés annuels (traçabilité, registres légaux, titres ; ICP...) Contrôle de la gestion des œuvres sociales
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DA	Optimiser l'efficience technico-économique de l'exploitation de l'assainissement	Gestion des consommations énergétiques non optimisées, Disparité dans l'affectation des ressources à travers les centres	-Optimisation de la gestion de l'énergie -Conduite des opérations de travaux et prestations -Benchmark des centres (utilisation de ressources-volumétrie des activités/interventions)
Mettre le client au cœur de nos préoccupations	DP	Assurer la continuité de service et garantir le bon fonctionnement des ouvrages de production sans impact sur le client (sauf cas de force majeure)	Incidents récurrents mettant en cause la continuité du service avec un impact significatif sur la desserte en eau	-Plan d'action sécurisation énergétique des ouvrages stratégiques ; -Efficacité de la coordination DP-DD lors des arrêts d'eau maitrise étendue de l'impact) ; -Gestion des stocks de PDR et alimentation des magasins des centres (délai d'approvisionnements + rotation des stocks) -Mise en œuvre d'une démarche inter-direction pour la gestion des permanences (amélioration du dispositif d'astreinte)
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DP	Déployer le plan d'actions ENF pour la partie production	-Inefficacité des actions mises en œuvre : Sans impact sur l'amélioration du ratio de rendement du réseau	-Efficacité des actions mises en œuvre pour la réduction des ENF (installation compteurs, recherche et réparation de fuites... amélioration du ratio de rendement réseaux)

Objectif Stratégique	Direct	Objectif de Direction	Risques / Enjeux	Sujets potentiels d'audit
	DP	Réaliser les investissements conformément au Plan d'Action et au Business Plan SEAAL 2	<ul style="list-style-type: none"> -Faiblesse de la coordination MOA-MOE induisant des dysfonctionnements/lenteurs dans la réalisation des Capex ; -Inefficacité du dispositif de contrôle interne dans le processus de passation des marchés de la DP ; 	<ul style="list-style-type: none"> -Processus de conduite des projets d'investissement CAPEX : MOA-MOE (DP-DI) ; -Conduite des opérations hors marchés publics initiées/pilotées par les centres DP (déploiement de la procédure Yahi)
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DP	Optimiser et redéployer les effectifs et les moyens dans le cadre du développement de SEAAL	Déploiement de la télégestion et de la GMAO sans impact notables sur la distribution des effectifs	Prévoir un audit après déploiement de la démarche
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DP	Optimiser les coûts d'exploitation de la DP	<ul style="list-style-type: none"> -Surcote en consommation (énergie + réactifs) en l'absence d'une démarche pratique d'optimisation, -Fragilisation du processus d'approvisionnement en produits chimiques 	<ul style="list-style-type: none"> -Optimisation de l'utilisation de l'énergie (recapitaliser les résultats de l'audit de 2010) ; -Sécurisation des approvisionnements en produits chimiques et Optimisation des consommations (Usines + réseaux et ouvrages) ;
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DMG	Finaliser l'organisation et le staffing de la DMG	<ul style="list-style-type: none"> Inefficacité de la maintenance du parc roulant induisant de fréquentes immobilisations et la réduction de la durée de vie des véhicules, Surcote dans les prestations facturées du fait de dysfonctionnements dans le dispositif de contrôle des prestations (véhicules + aménagements) ; 	<p>Evaluation du dispositif de contrôle interne du processus d'achat de biens et services de la DMG en mettant l'accent sur les prestations liées au maintien du parc roulant (conventions, bons de commandes, services faits, contrôle et suivi, ordonnancement, évaluation des prestataires...) ;</p> <p>Evaluation du dispositif de contrôle interne dans les opérations d'entretien des bâtiments et des travaux neufs (Maitrise des besoins quantitativement et qualitativement ; passation de marchés, suivi et réception des travaux, évaluation des entreprises...)</p>
	DMG	Moderniser la gestion du parc roulant		
	DMG	Réduire le coût de notre parc roulant		
	DMG	Optimiser nos prestations de travaux et d'entretien bâtiments, espaces verts et équipements		
Mettre le client au cœur de nos préoccupations	DMG	Améliorer l'image de SEAAL	Dégradation de la réactivité des services de la DMG vis-à-vis des structures opérationnelles ;	
Mettre le client au cœur de nos préoccupations	DMG	Mise en œuvre d'enquêtes de satisfaction interne		
Mettre le client au cœur de nos préoccupations	DC	Raccorder les demandeurs aux réseaux eau et assainissement en mettant en œuvre des procédures simples, dans des délais courts et maîtrisés	<p>Non maîtrise du processus avec au moins 03 impacts majeurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Réactivité vis-à-vis des clients et donc la satisfaction du client - Manque à gagner en Chiffre d'affaire prestation. - Manque à gagner en acquisition de clients et donc de chiffre d'affaire eau 	Processus gestion des branchements en se focalisant sur les conformités aux nouvelles procédures déployées (avec forfaitisation des tarifs). Accessoirement vérifier la mise à jour et la cohérence de la base de données.

Objectif Stratégique	Direct	Objectif de Direction	Risques / Enjeux	Sujets potentiels d'audit
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DC	Renouveler le parc compteur en traitant en priorité les gros compteurs	- Non pertinence des programmes de remplacement de compteurs ;	Gestion du parc compteurs : conformité aux nouvelles procédures, Pilotage du processus (DD-DC), cohérences fiabilité des infos de la base de données.
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DC	Moderniser et améliorer la qualité et l'exhaustivité des relevés, assurer la qualité de la facturation et augmenter le CA		Processus facturation : exhaustivité ; efficacité des leviers/niveaux de contrôle ; cohérence des informations de la base de données
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DC	Diminuer la créance SEAAL en offrant de nouveaux services de paiement et en traitant de façon rigoureuse les impayés et les fraudes		Politique/démarche de recouvrement des créances et de mise en irrécouvrable (DC-DJ) à la lumière des résultats de l'audit 2012
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DC	Réviser, déployer et piloter tous les processus du domaine clientèle		Evaluation du système de contrôle interne du processus encaissements. Particulièrement la régularité des versements aux comptes Algérie-Poste
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DC	Déployer, sur le périmètre TIPAZA, les processus/procédures/modes opératoires métiers mis en œuvre sur Alger		Processus encaissement
				Gestion des nouveaux branchements
				Processus relevés de compteurs
Améliorer durablement notre performance opérationnelle et l'efficacité économique du service	DAL	Réaliser l'ensemble des acquisitions CAPEX & OPEX, conformément aux besoins de SEAAL.	Anticipation, planification et inefficacité des procédures de passation de marchés, d'approvisionnement et de réapprovisionnement	
	DAL	Offrir aux opérationnels une visibilité et une traçabilité complète des Demandes d'Achats, niveaux de stocks, livraisons et dossiers de paiement fournisseurs.	Fiabilité de la BDD ne permettant pas le pilotage du processus de gestion des stocks et des approvisionnements	Exhaustivité et cohérence des informations saisies sur Sage : Modules gestion de stocks et approvisionnements
	DAL	Mettre à niveau les équipes DAL de Tipaza et coordonner les échanges DAL Tipaza – DAL Alger – Clients internes SEAAL.	Insuffisance déploiement de l'organisation et des procédures en matière d'approvisionnement à Tipaza	Gestion des achats sur Tipaza, efficacité de la coordination avec les services d'Alger (DAL)
	DAL	Améliorer l'efficacité du système d'exploitation de la gestion des stocks	Au-delà de la forme et des support la gestion des stocks telle qu'elle existe répond-t-elle aux besoins d'abord de l'exploitation (anticipation, rapidité, information...) et puis aux exigences comptables et réglementaires (traçabilité, inventaire, sauvegarde...)	Optimisation de la gestion des stocks
	DAL	Construire et aménager les magasins secondaires dont TIPAZA et le magasin maintenance + Mettre aux normes l'ensemble des magasins existants.		

Synthèse Projet de Programme d'audit 2013

Sujets potentiels d'audit	Objectifs généraux de l'audit	Directions
<ul style="list-style-type: none"> -Gestion des heures supplémentaires -Contrôle de l'attribution des primes et indemnités -Gestion et traçabilité de l'absentéisme -Gestion des congés annuels (-Contrôle de la gestion des œuvres sociales 	<p>Application des dispositions légales et réglementaires et évaluation du dispositif de contrôle interne mis en place :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gestion des heures supplémentaires (opportunité, régularité, réalité) - Attribution de certaines primes et indemnités notamment l'ITP, l'IFSP et la prime de transport, - Gestion des congés annuels (traçabilité, registres légaux, titres ; procédure et base de calcul des ICP...) 	DRH + Toutes
<ul style="list-style-type: none"> -Benchmark des centres DP-DD-DA-DC 	<p>Utilisation de ressources-volumétrie des activités/interventions (les centres de chacune des Directions opérationnelles)</p>	DRH-
<ul style="list-style-type: none"> -Plan d'action sécurisation énergétique des ouvrages stratégiques ; -Efficacité de la coordination DP-DD pour la maîtrise de l'étendue et des impacts des arrêts d'eau (programmés/non-programmés) ; -Mise en œuvre d'une démarche inter-direction pour la gestion des permanences (amélioration du dispositif d'astreinte) 		
<ul style="list-style-type: none"> -Plan d'actions pour la réduction des ENF 	<p>Efficacité des actions mises en œuvre : installation de compteurs, recherche et réparation de fuites... amélioration du ratio de rendement réseaux</p>	
<ul style="list-style-type: none"> -Processus de conduite des grands projets d'investissement CAPEX : MOA-MOE (DP-DI) ; 	<p>Distribution des rôles MOA, MOE avant, pendant et à la fin des projets</p>	
<ul style="list-style-type: none"> -Processus de passation des marchés (nouvelle procédure hors marchés publics) 	<p>Après son approbation par le CA et son déploiement</p>	
<ul style="list-style-type: none"> -Redéploiement des ressources 	<p>Impact de la mise en œuvre des dispositifs d'automatisation du fonctionnement des ouvrages (Télégestion, GMAO,...)</p>	
<ul style="list-style-type: none"> -Optimisation de l'utilisation de l'énergie ; -Sécurisation des approvisionnements en produits chimiques et Optimisation des consommations (Usines + réseaux et ouvrages) ; 	<p>Recapitaliser les résultats de l'audit de 2010 en tenant compte du niveau de réalisation des plans d'action</p>	
<ul style="list-style-type: none"> -Evaluation du dispositif de contrôle interne du processus Achat de biens et services de la DMG -Evaluation du dispositif de contrôle interne dans les opérations d'entretien des bâtiments et des travaux neufs 	<p>Focus sur les prestations liées au maintien du parc roulant (conventions, bons de commandes, services faits, contrôle et suivi, ordonnancement, évaluation des prestataires...) ;</p> <p>Maitrise des besoins au plan quantitatif et qualitatif ; passation de marchés, suivi et réception des travaux, évaluation des entreprises... ;</p>	

Sujets potentiels d'audit	Objectifs généraux de l'audit	Directions
-Processus gestion des branchements	Conformités aux nouvelles procédures déployées (avec forfaitisation des tarifs). Focus sur la pertinence et la cohérence dans la mise à jour de la base de données.	
-Gestion du parc compteurs	Conformité aux nouvelles procédures, Pilotage du processus (DD-DC), cohérences et fiabilité des infos de la base de données.	
-Processus facturation :	Exhaustivité ; efficacité des leviers/niveaux de contrôle ; cohérence des informations de la base de données,	
-Politique/démarche de recouvrement des créances et de mise en irrécouvrable (DC-DJ)	Reprendre les résultats de l'audit 2012...	
-Evaluation du système de contrôle interne du processus encaissements. Particulièrement la régularité des versements aux comptes Algérie-Poste,	S'appuyer sur l'audit de la caisse Rouiba réalisé en 2012	
-Processus encaissement,	Annulation d'encaissement, encaissement manuels, production et contrôle des pièces comptables	
-Processus relevés de compteurs,	Conformité aux procédures (s'appuyer sur les réclamations au motif de relevé de compteurs)	
-Exhaustivité et cohérence des informations saisies sur Sage : Modules gestion de stocks et approvisionnements,	Formalisation de l'Expression des besoins : Cohérence et pertinence	
-Gestion des achats sur Tipaza, efficacité de la coordination avec les services d'Alger (DAL)	Evaluation de l'organisation, procédure, pilotage et maîtrise de l'activité	
-Optimisation de la gestion des stocks,	Réapprovisionnement et gestion des stocks non mouvementés, réactivité d'alimentation des magasins secondaires	
-Processus de mandatement et de paiement des factures fournisseurs,	Efficacité, pertinence des contrôles, respect des délais de paiement	