Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN: 2550-469X
Numéro 9 : Juin 2019

L'AUDIT INTERNE AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

INTERNAL AUDITING IN THE SERVICE OF CORPORATE GOVERNANCE

LAMKARAF IKRAM
Doctorante
Laboratoire de recherché : Problèmes Contemporains Economiques, Juridiques & Sociaux « LARPCEJS »
Faculté des Sciences, juridiques, Economiques et Sociales de Tétouan
Université Abdelmalek Essaâdi – Maroc-

ZAAM HOURIA
Enseignante Chercheuse
Laboratoire de recherché : Problèmes Contemporains Economiques, Juridiques & Sociaux « LARPCEJS »
Faculté des Sciences, juridiques, Economiques et Sociales de Tétouan
Université Abdelmalek Essaâdi – Maroc-

Date de soumission : 18/05/2019

Date d'acceptation : 25/06/2019

Pour citer cet article :

LAMKARAF I., ZAAM H. (2019) « L'audit interne au service de la gouvernance d'entreprise », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 559 – 571.

Résumé

La gouvernance d'entreprise a suscité, et suscite encore, plusieurs débats qui portent sur la définition, mais aussi sur l'objectif de la mise en place d'un système de gouvernance. Suite aux scandales financiers qui ont touché plusieurs grandes entreprises mondiales, l'audit interne est devenu un outil incontournable dans le système de la gouvernance d'entreprise.

L'objectif principal de ce travail de recherche est d'examiner au niveau théorique la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. L'originalité de cette étude est la fourniture d'un cadre conceptuel intégré en ce qui concerne l'audit interne et la gouvernance d'entreprise. Les résultats de cette analyse documentaire montrent que l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne, la gestion des risques et la réduction d'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise.

Mots-clés : gouvernance d'entreprise, audit interne, management des risques, contrôle interne, asymétrie d'information.

Abstract

Corporate governance has given, and still gives rise to numerous arguments regarding the definition, but also the purpose of establishing a governance system. Following the financial scandals that have affected several large global companies, internal audit has become an essential tool for a company's governance system.

The main objective of this research is to theoretically examine the contribution of internal audit in the improvement of corporate governance. The originality of this study lies in the provision of an integrated conceptual framework, concerning internal audit and corporate governance. The results of this documentary analysis prove that internal audit plays an essential role in the improvement of corporate governance, through evaluation of the internal control system, risk management and reduction of the information asymmetry between the different stakeholders of a company.

Key-words: corporate governance, internal audit, risk management, internal control, information asymmetry.

INTRODUCTION

Depuis plusieurs années, la gouvernance des entreprises est devenue un sujet essentiel pour la gestion des organisations. Elle occupe une place importante dans les entreprises notamment en raison de multiples scandales financiers (Enron, Vivendi, Worldcom, Lernout et Hauspie…) qui ont touché les Etats-Unis, l'Europe et même le Japon. Ces scandales qui se sont succédé ont contribué à mettre en cause quelques-uns des soubassements du capitalisme : équité, confiance, transparence, à travers des acteurs de la vie économique (auditeurs, commissaires aux comptes, analystes financiers, journalistes…) qui n'avaient pas respecté des règles essentielles et qui ont fermé les yeux sur certaines pratiques dans le contexte d'une envolée de la bourse et de la nouvelle économie. Selon Turba (2007), le terme « nouvelle économie » définit aux Etats-Unis la croissance tirée par les nouvelles technologies et se caractérise par une absence d'inflation, le plein-emploi et une conquête du monde.

Dans le but de répondre à ces dysfonctionnements dus à cette vague de faillite retentissante dans de nombreux pays du monde, et conduire les entreprises à plus de transparence, surtout en matière d'information financière, et de les aider à créer de la valeur ; plusieurs institutions internationales sont impliquées en publiant de nombreux codes de bonne gouvernance.

Parmi les débats sur la gouvernance d'entreprise, il y a ceux pour qui cette dernière est un moyen de gérer les conflits d'intérêts (Shleifer & Vishny, 1997), ou bien un ensemble de mécanismes permettant d'avoir le meilleur potentiel de création de valeurs par l'apprentissage et l'innovation. (Charreaux, 2004)

La gouvernance des entreprises présente encore un champ fertile pour l'analyse et la recherche. Aujourd'hui, l'audit interne est devenu un mécanisme important dans ce processus. La théorie de l'agence le considère comme un mécanisme de règlement des conflits (Jensen & Meckling, 1976). Alors, on peut affirmer que l'audit interne a un rôle à jouer dans la réduction de l'asymétrie d'information, ainsi que dans l'équilibre de pouvoir par la présence du comité d'audit.

En outre, les nouvelles obligations des lois Sarbanes Oxley (SOX) de juillet 2002 aux Etats-Unis et la Loi sur la Sécurité Financière (LSF) du 1er août 2003 en France en matière de contrôle interne, ont renforcé la contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise. Et ceci, par sont implication dans le processus de préparation et de production du rapport sur le contrôle interne.

Dans cette perspective, la problématique de recherche est formulée de la manière suivante :

« Comment l'audit interne peut-il contribuer à améliorer la gouvernance d'entreprise ? »

Le reste de ce papier est structuré comme suit : Tout d'abord, le contexte théorique de la gouvernance de l'entreprise est analysé, suivi d'un exposé du cadre conceptuel de l'audit interne. Enfin, la relation qui lie l'audit interne et la gouvernance d'entreprise est présentée au niveau de l'asymétrie d'information, de la gestion du risque et de l'évaluation du contrôle interne.

1. Cadre théorique de la gouvernance d'entreprise

Bien que le terme « gouvernance d'entreprise » soit maintenant utilisé de façon universelle, il n'existe aucune définition reconnue. Originellement, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence reposant sur la relation d'agence. Selon Jensen et Meckling (1976), une relation d'agence naît dès lors qu'une personne engage une autre pour accomplir une mission qui nécessite une délégation de pouvoir. A titre d'illustration, les actionnaires, ne disposant pas de compétences nécessaires pour gérer l'entreprise, choisissent de déléguer le pouvoir décisionnel à un dirigeant.

D'après le rapport de Cadbury, la gouvernance d'entreprise est le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Le conseil d'administration est responsable de la gouvernance de son entreprise. Le rôle des actionnaires dans la gouvernance consiste à nommer les administrateurs et les vérificateurs aux comptes, et à s'assurer qu'une structure appropriée de gouvernance soit en place. Les responsabilités des administrateurs consistent notamment à définir les objectifs stratégiques de l'entreprise, à assurer la direction nécessaire pour mettre ceux-ci en vigueur, à superviser la gestion des affaires, et à faire rapport aux actionnaires sur leurs fonctions d'administrateurs. Les actions du conseil d'administration sont assujetties aux lois, aux réglementations ainsi qu'aux actionnaires lors de la réunion générale. (Cadbury, 1992)

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

Chareaux (1997) définit la gouvernance d'entreprise comme « 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 ».

La gouvernance d'entreprise réfère donc à l'ensemble des règles et des systèmes régissant la relation d'une part, entre actionnaires et managers ; et d'autre part, entre actionnaires et autres parties prenantes dont le but est de protéger les intérêts de ces différentes parties. (Ziani, 2019)

2. Cadre conceptuel de l'audit interne

Le concept de l'audit est un concept ancien dont l'objectif était de vérifier et protéger les états financiers (HILMI, Y. (2013)). C'est pour quoi la mission d'audit est longtemps liée à la Cour des comptes. Comme disait Mikol (2000), il s'agit d'une mission de vérification comptable. Cependant, l'audit interne s'est développé suite à une longue évolution, durant laquelle il a pu acquérir une grande maturité. Il est appréhendé désormais comme synonyme d'objectivité, d'efficacité et outil d'aide à la décision et ce grâce aux recommandations dont il est la source. Selon Candau « l'audit est le contrôle des contrôles » (Weil, 2007), ce qui signifie qu'il devrait mesurer et évaluer l'efficacité du système de contrôle interne au sein de l'entreprise.

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

Cette définition qui montre le rôle différent de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise a déjà fait l'objet de plusieurs commentaires et interprétations.

Soulignons quelques points essentiels. L'audit interne a pour missions d' :

- apporter une valeur ajoutée,
- assurer la maîtrise des opérations,
- améliorer le fonctionnement de l'organisation,
- aider l'organisation à atteindre ses objectifs,
- apporter des conseils.

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

Selon Gramling et al. (2004), la gouvernance d'entreprise comporte quatre composantes : l'audit externe, le comité d'audit, le management et la fonction de l'audit interne. La contribution de la fonction d'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise

peut être appréciée à travers les relations qu'elle entretient avec les trois autres composantes de la gouvernance d'entreprise. D'après Ziani (2019), l'audit interne est au premier chef concernant par le système de gouvernance d'entreprise, il doit être avant tout fonctionnel et indépendant de l'exécutif. En outre, le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise doit être apprécié à trois niveaux : au niveau de la réduction des asymétries d'information, au niveau de l'évaluation du système de contrôle interne et au niveau de la gestion des risques.

3.1. Au niveau de la réduction de l'asymétrie d'information

Parmi les conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre les actionnaires et les dirigeants, on trouve celui né de l'asymétrie d'information (déséquilibre informationnel) existant entre l'agent (dirigeant) et le principal (actionnaire). Cependant, on parle d'asymétrie d'information lorsque, parmi les parties à un échange, l'une possède une information privée à laquelle l'autre n'a pas accès.

Pour Gomez (1996) « l'asymétrie d'information est …à l'origine de la relation contractuelle ». Elle favorise l'opportunisme qui repose en fait sur une révélation incomplète, déformée ou falsifiée de l'information par un agent notamment sur ses capacités, ses préférences ou ses intentions et donc sur l'existence d'asymétrie d'information entre les agents.

Selon Charreaux (2000) l'information à destination des actionnaires est une information tardive. Son contenu informationnel est pauvre. Cependant, il est admis que par rapport aux actionnaires, le dirigeant dispose en plus de l'information comptable et financière, d'une information complète issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il était le seul destinataire. Les actionnaires souffrent donc d'une double asymétrie d'information quantitative (pas d'informations diffusées par le réseau de la comptabilité financière) et qualitative (l'information transmise ne permet pas de prendre des décisions et de contrôler les dirigeants) (Ebondo Wa Mandzila, 2006). Face à cette asymétrie d'information dont sont victimes les actionnaires, Fama, (1980) considèrent que les dirigeants peuvent dissimuler les informations comptables, financières ou sociales en les manipulant ou retardant leur diffusion.

En outre, la théorie de l'agence ne prend en considération que les intérêts bilatéraux de l'actionnaire ou apporteur de fonds (principal) et du dirigent (agent), en négligeant ainsi les autres parties prenantes à savoir les salariés et les tiers. En effet, pour Chatelin et Trébuck

(2003) « …les apporteurs de fonds, actionnaires et banquiers, sont loin d'être les seuls victimes ». Les deux auteurs affirment que si les actionnaires ont le risque de perte de leurs apports de fonds, les autres parties prenantes aussi assument une partie du risque, à titre d'exemple les salariées qui vont perdre leurs emplois (surtout dans les pays où n'existe pas une prime de chômage), et éventuellement leur épargne-retraite. C'est-à-dire, si les investisseurs apportent leur capital financier, il existe d'autres parties comme les salariés qui apportent leur force de travail ou capital humain.

Pigé (1998) a distingué trois niveaux d'asymétrie d'information liée au gouvernement d'entreprise : l'asymétrie d'information existant entre les dirigeants et les représentants des actionnaires, l'asymétrie d'information existant entre les actionnaires et leurs représentants (les administrateurs) et un troisième niveau d'asymétrie apparaît quand les actionnaires d'une entreprise souhaitent ouvrir leur capital et faire appel public à l'épargne.

Quant au rôle de l'audit dans la réduction de cette asymétrie d'information pour une bonne gouvernance d'entreprise, il varie selon qu'il s'agit de l'audit externe (légal) ou de l'audit interne (opérationnel, de stratégie ou de management). Ainsi, l'audit a été identifié par Jenson et Meckling (1976), comme un mécanisme de contrôle qui permet de limiter les comportements opportunistes des dirigeants et donc de réduire l'asymétrie d'information.

Dans ce cadre, c'est plutôt l'audit externe qui est considéré comme le mécanisme de contrôle et de surveillance du comportement de l'agent (dirigeant). L'audit interne, dans la mesure où il a souvent été rattaché à la direction générale n'a pas été considéré par la théorie de l'agence comme un mécanisme de réduction d'asymétrie d'information liée au gouvernement d'entreprise. Sawyer (1973) considérait la fonction d'audit interne comme l'œil et l'oreille de la direction générale.

Mais depuis la sortie de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) et la Loi sur la Sécurité Financière (LSF), en exigeant du président du conseil d'administration ou de surveillance la production d'un rapport sur le contrôle interne et le rattachement hiérarchique de l'audit interne au conseil d'administration et/ou au comité d'audit offrent à l'audit interne la possibilité de contribuer désormais à la réduction d'asymétrie d'information existante entre les différentes parties prenantes du gouvernement d'entreprise. De ce fait, le rattachement de l'audit interne au Conseil d'Administration et/ou comité d'audit est une condition essentielle de la contribution de l'audit interne à la réduction des asymétries d'information dans le gouvernement d'entreprise. On peut alors formuler l'hypothèse suivante :

Hypothèse 1 : L'audit interne améliorait la gouvernance d'entreprise à travers sa participation à la réduction d'asymétrie d'information.

3.2. Au niveau de la gestion des risques

La gestion des risques fait partie intégrante du gouvernement d'entreprise. C'est la direction qui doit instaurer un cadre de gestion des risques et le faire fonctionner à la demande du Conseil d'Administration. L'audit interne intervient alors en aval, pour valider et vérifier cette gestion du risque. L'indépendance et l'objectivité sont les règles de base que l'auditeur doit respecter. Le Conseil est généralement le responsable de la gestion des risques mais dans la plupart des cas, il délègue sa responsabilité à la direction générale.

Cependant, l'audit interne ne doit en aucun cas définir les processus, décider de la manière de réagir face aux risques. Il doit rester indépendant dans son évaluation et son jugement. Pour éviter de se voir attribuer la responsabilité des risques, les auditeurs internes doivent obtenir du management la confirmation que ce dernier veille à l'identification, à l'atténuation et au suivi des risques et qu'il en assume la responsabilité.

Selon Hermanson et Rittenberg (2016), la fonction d'audit interne est souvent appelée à aider l'organisation dans la mise en place et l'évaluation du dispositif de la gestion des risques et de contrôle au sein de l'organisation. Walker et al (2003), affirment que l'audit interne peut ajouter de la valeur à l'entité en aidant l'organisation à identifier ses risques et en donnant l'assurance que son exploitation au risque est évaluée et gérer.

D'après Tusek et Polrovac (2010), l'audit interne peut contribuer à la création de la valeur ajoutée en appréciant et en améliorant continuellement le processus de la gestion des risques avec ses conseils et recommandations, notamment par l'évaluation du contrôle interne qui devient un instrument de gestion des risques irremplaçable dans l'environnement actuel. D'où l'hypothèse suivante :

Hypothèse 2 : L'audit interne améliorait la gouvernance d'entreprise à travers son rôle dans la gestion des risques.

3.3. Au niveau de l'évaluation du système de contrôle interne

Cohen et al. (2002), précisent que les derniers développements qu'a connu le système de gouvernement d'entreprise ont accordé au système de contrôle interne un rôle clef dont la fonction d'audit interne doit évaluer et améliorer la qualité. Un système de contrôle interne

efficace, est un système qui fait partie intégrante de l'ensemble du système de la gouvernance d'entreprise.

A cet effet, il devrait fonctionner pour réaliser les objectifs de la gouvernance d'entreprise (assurer la fiabilité et l'efficience de l'information financière ainsi que protéger les intérêts des parties prenantes). Son évaluation par l'audit interne est une nécessité afin de garantir son efficacité.

Pour Ammar (2011), l'importance qu'a connu le contrôle interne a traîné avec lui une augmentation de l'intérêt accordé à la fonction de l'audit interne et ce depuis l'année 2001. Ceci peut se justifier par le fait que les auditeurs internes jouent un rôle important dans l'évaluation des systèmes de contrôle interne, qu'ils contribuent à maintenir à un niveau d'efficacité satisfaisant.

En raison de leur position au sein de l'organisation et de l'autorité dont ils sont investis, les auditeurs internes jouent souvent un rôle important dans le suivi du fonctionnement du système de contrôle interne. Ils procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations.

Par ailleurs, suite aux scandales financiers mondiales qui sont apparus en raison de l'inefficacité du système de contrôle interne ; de nombreuses lois sont mises en œuvre afin de garantir l'efficacité de ce système et son évaluation par l'audit interne. La SOX et la LSF, obligent l'audit interne d'avoir un rôle dans la préparation du rapport de l'administration sur l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne au sein de l'entreprise, et ce à travers:

- Le suivi de son fonctionnement et son évaluation;
- Informer l'administration sur les forces et les faiblesses qui existent dans ce système.

L'audit interne pour relever le défi de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne que lui impose les dispositions de la LSF et la SOX, doit être d'abord une fonction d'audit de qualité.

La démarche d'audit interne consistant à évaluer la qualité du dispositif de contrôle interne est de nature préventive. L'audit interne n'a pas pour objet de détecter des erreurs ou des manquements dans le respect des procédures, mais d'évaluer la qualité de celles-ci et de vérifier, en conséquence la capacité du système à contenir les erreurs dans des proportions préalablement reconnues comme acceptable.

De plus, les auditeurs internes sont bien placés pour exprimer leur avis sur les coûts et les avantages des différentes activités de contrôle et peuvent indiquer à la direction les contrôles

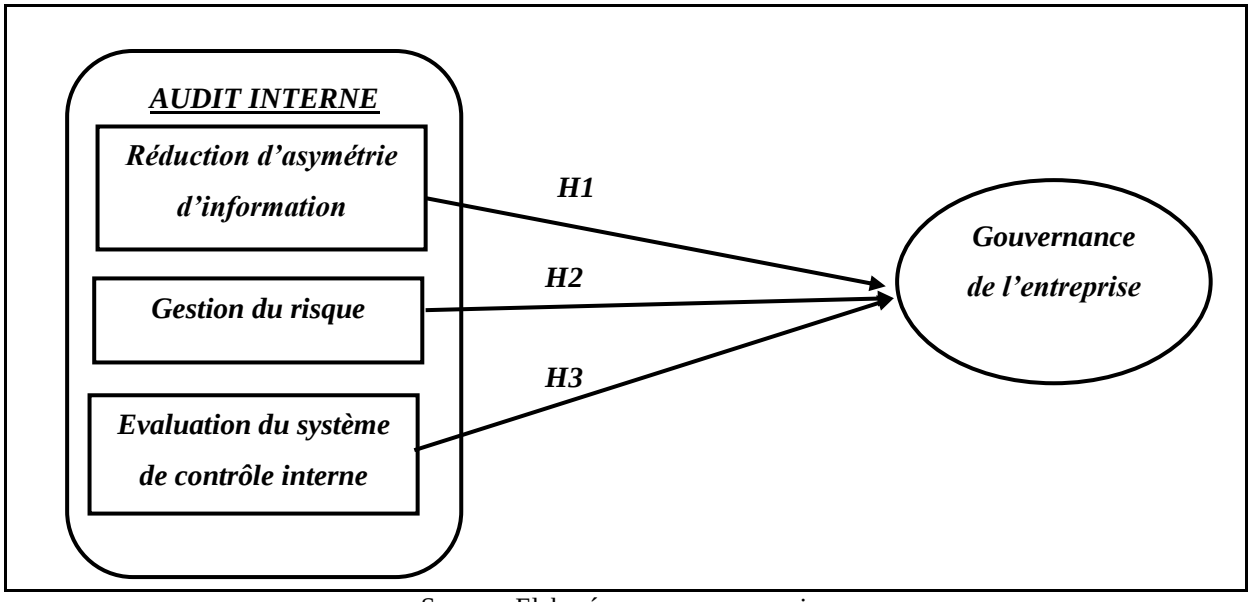
dont la suppression est, selon eux, envisageable en raison de leur caractère redondant ou parce que les avantages qu'ils procurent sont inférieurs au coût que représente leur mise en œuvre.

En outre, Renard (2010) en analysant la norme internationale (2120-A1) qui recommande à l'audit interne d'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, constate que les points sur lesquels l'auditeur doit porter son appréciation équivalent aux objectifs généraux du contrôle interne (la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, la protection des actifs et le respect des lois et règlements). Ce qui revient à dire qu'évaluer les risques relatifs au gouvernement d'entreprise c'est vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation : on déduit cette relation entre les deux facteurs : un contrôle interne efficace implique une amélioration de la gouvernance d'entreprise. D'où l'hypothèse suivante :

Hypothèse 3 : L'audit interne améliorait la gouvernance d'entreprise à travers son évaluation du système de contrôle interne.

Après avoir formulé les hypothèses issues de la littérature, concernant la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, il est possible maintenant de construire graphiquement le modèle conceptuel de recherche. Ce modèle constitue une réponse théorique à notre problématique de recherche.

Figure 1 : Modèle conceptuel de recherche



Source : Elaboré par nos propres soins

CONCLUSION

Dans le contexte de la gouvernance d'entreprise, nous pouvons considérer l'audit interne comme un mécanisme de contrôle au service de l'entreprise, qui permet non seulement la réduction d'asymétrie d'information entre les différentes parties prenantes de l'entreprise, mais aussi un mécanisme d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne et d'identification et d'évaluation des risques encourus par l'entreprise. A ce titre, il inspire confiance, rassure et assoit sa légitimité auprès de toutes les parties prenantes de l'entreprise.

Par ailleurs, nous pouvons affirmer que la fonction d'audit interne améliore l'efficacité et la performance de l'entreprise par l'élargissement de ses responsabilités et la mise en place d'un comité d'audit qui peut avoir un impact sur la fiabilité de cette fonction à travers le contrôle interne et la surveillance qu'il est censé exercé. Suite à cette revue de la littérature, nous concluons en disant qu'il existe une relation étroite et favorable entre la fonction d'audit interne et l'amélioration de la gouvernance d'entreprise.

BIBLIOGRAPHIE

- Ammar S. H. (2011), « L'audit interne est un outil de gouvernement des entreprises », Conférence Internationale de gouvernance, Montréal, p. 3.
- Cadbury Committee (1992), « Report on the Financial Aspects of Corporate Governance », Gee, London.
- Charreaux G. (1997), « Vers une théorie de gouvernance de l'entreprise », in G. Charreaux (Ed.), *Le gouvernement des entreprises*, Economica.
- Charreaux G. (2000), « Gouvernement d'entreprise et comptabilité », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica, pp. 743-756.
- Charreaux G. (2004), « Les théories de la gouvernance : de la guvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », *Working papars du FARGO*, n° 1040101, Université de Bourgogne, p.58.
- Chatelin C., Trébuck S., (2003), « Stabilité et évolution du cadre conceptuel en gouvernance d'entreprise : Un essai de synthèse », CREFIGE-Université Paris Dauphine, p. 2.
- Cohen J. Krisnamoorthy G. et Wright A. M., (2002), « Corporate governance and the audit process », Contemporary Accounting Resarch, vol 19, n° 4, pp. 573-594.
- Ebondo Wa Manzila E. (2006), « La gouvernance de l'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne », L'Harmattan, p. 61.
- Fama E. F. (1980), « Agency Problems and the Theory of Firm », *The Journal of Political Economy*, pp. 288-307.
- Gomez P. Y. (1996), « Le gouvernement de l'entreprise : modèles économiques et pratiques de gestion », Inter Edition, p. 108.
- Gramling A. A., Maletta M. J., Schneider A., B. Church K., (2004), « Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance : A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Reasearch », *The Journal of Accounting Literature.*
- Hermanson D. R., Rittenberg L. E. (2016), « Internal audit and Organizational Governance », The Institute of Internal Research Foundation, p. 32.
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc : Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing, 0*(8). doi:https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v0i8.3502

- Institue of Internal Auditors, (2009), « Internal Professional Practices Framework (IPPF) », Glossary 1 K. Keasey, S. Thompson, M. Wright, « Corporate Governance Accountability, entreprise and international comparaison », John Wiley et Sons, 2005.
- Institute of Internal Auditors, (2004), « Standards for the Profesional Practice of Internal Auditing », Altamonte Springs, FL : The Institute of Internal Auditor.
- Jensen M. C., Meckling W. H. (1976), « Theory of the Firm : Managerial behaviour agency costs and Ownership Structure », *in Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305-360.
- Mikol A. (2000), Formes d'audit : Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, p.733.
- Pigé B. (2000), « Qualité d'audit et gouvernement d'entreprise : une remise en cause du cadre réglementaire du commissaire aux comptes », Comptabilité Contrôle Audit, Vuibert, pp. 133-151.
- Renard J. (2010), « Théorie et pratique de l'audit interne », Edition d'Organisation, p. 449.
- Sawyer L. (1973), « The Practice of Modern Internal Auditing : appraising Operations for Management (Altamonte spring, FL : The Institute of Internal Auditors), 1973.
- Shleifer A., R. W. Vishny R. (1977), « A Survey of Corporate Governance », *Journal of Finance*, pp. 737-783.
- Turba V., (2007), « Comment échapper aux scandales financier ? Histoire récente de fraudes et de faillites dans les entreprises multinationales », L'Harmattan, p.11.
- Tusek B., Pokrovac I., (2010), « The role on Internal Audit Function in Risk Management Process : Croatia and Europe comparaison », International Conference ICES 2010 ''Economic Development Perspectives of SEE Region in Global Recession Context'' Sarajevo, p. 2.
- Walker P. L., Shenkir W. G., and Barton T. L. (2003), « ERM in practice », Internal Auditor, Vol 60 n° 4, p. 52.
- Weil M. (2007), L'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations, Anfor, Paris, p.39.
- Ziani A. (2019), « Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas des entreprises algériennes », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, « Numéro 8 : Mars 2019/Volume 3 : numéro 4 ».