

## **Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature**

### **Internal audit and corporate governance: a literature review**

**Nadia TOUTOUH, (Etudiant-Doctorant)**

*Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences et de Management (LERSEM)  
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion,  
Université Chouaib Doukkali, El-Jadida, Maroc*

**Houda BENARBI, (Enseignant-Chercheur)**

*Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences et de Management (LERSEM)  
Ecole Nationale de Commerce et de Gestion,  
Université Chouaib Doukkali, El-Jadida, Maroc*

<b>Adresse de correspondance :</b>	ENCG El Jadida, Angle Avenue Ahmed Chaouki et Rue de Fés B.P.122, Université Chouaib Doukkali, Maroc (El-Jadida), 24000. Tél : +212 (0) 523 39 44 35
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude et ils sont responsables de tout plagiat dans cet article.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	TOUTOUH, N., & BENARBI, H. (2025). Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 6(1), 450- 463. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.14758915">https://doi.org/10.5281/zenodo.14758915</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

*Received: August 15, 2024*

*Accepted: January 24, 2025*

**International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME**

**ISSN: 2658-8455**

**Volume 6, Issue 01 (2025)**

## **Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature**

### **Résumé**

Cet article vise à analyser la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la gouvernance des entreprises. En effet, l'analyse de la revue de littérature systématique sur l'audit interne et la gouvernance d'entreprise indique qu'il existe un lien pertinent et une influence positive de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise ((Boecker et Goodstein, 1993 ; Daily et Dalton, 1994 ; Paape et al, 2003 ; Sarens et Abdo Imohammadi, 2011)).

Vu la complexité de la gestion moderne, l'innovation des nouvelles techniques de management, les exigences requises pour le maintien de la bonne organisation, et afin de réaliser ses objectifs dans un environnement instable, toutes les entreprises se trouvent dans l'obligation de mettre en place des règles de gestion pertinentes pour assurer efficacité, productivité et rentabilité, c'est-à-dire mettre en place des dispositifs de pilotage et de contrôle rigoureux. La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées et que les décisions prises contribuent à la réalisation des objectifs de l'entreprise, et dans le cas échéant apporterait des recommandations pour y remédier. 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.

Le poids et l'importance du rôle de cette fonction sur l'efficacité du système de gouvernance de l'entreprise nous ont poussés à nous intéresser, dans le cadre de notre étude, aux enjeux et à l'importance de l'audit interne en tant qu'instrument au service de la gouvernance d'entreprise et à l'analyse de sa contribution dans l'amélioration du présent processus dans les entreprises privées au Maroc.

**Mots clés :** Audit interne, gouvernance d'entreprise, bonne gouvernance.

**JEL Classification :** M4

**Type de l'article :** Article théorique

### **Abstract**

This article aims to analyze the contribution of internal auditing to improving corporate governance. Indeed, the analysis of the systematic literature review on internal auditing and corporate governance indicates that there is a relevant link and a positive influence of internal auditing on improving corporate governance ((Boecker et Goodstein, 1993; Daily et Dalton, 1994; Paape et al, 2003 ; Sarens et Abdo Imohammadi, 2011)).

Given the complexity of modern management, the innovation of new management techniques, the requirements for maintaining good organization, and in order to achieve its objectives in an unstable environment, all companies are obligated to establish relevant management rules to ensure efficiency, productivity, and profitability, that is, to implement rigorous control and management systems. The internal audit function provides reasonable assurance in this regard that the operations conducted, and the decisions made contribute to the achievement of the company's objectives, and if necessary, would provide recommendations to remedy the situation. Furthermore, the role of internal auditing in improving corporate governance should be appreciated at three levels: at the level of reducing information asymmetries, at the level of evaluating the internal control system, and at the level of risk management. The weight and importance of this function on the effectiveness of the corporate governance system has led us to focus, in the context of our study, on the challenges and importance of internal auditing as a tool for corporate governance and to analyze its contribution to improving the present process in private companies in Morocco.

**Keywords:** Internal audit, corporate governance, good governance.

**Classification JEL:** M4

**Paper type:** Theoretical Research

## 1. Introduction

Au cours de ces dernières années, la gouvernance est devenue l'un des grands enjeux auxquels sont confrontées toutes les entreprises indépendamment de leurs activités. Ceci est expliqué principalement par la volonté d'accroître la transparence et le contrôle, notamment après les scandales et les échecs enregistrés par d'importance entreprises. L'approche de la gouvernance propose ainsi un moyen puissant de lutter contre la fraude et les éventuelles irrégularités, de maîtrise des opérations et processus, tout en protégeant les actionnaires, mais également les employés, les fournisseurs et les clients (les parties prenantes).

Dans ce contexte, depuis près de trois décennies, la notion de la gouvernance s'est imposée avec force dans les entreprises. Elle a apparu comme le sujet qui a soulevé plus de débats en matière de management et qui a pris une place de plus en plus prépondérante dans les préoccupations des hommes politiques, des médiats, des chercheurs en sciences sociales (droit, économie, gestion, science politique...) et également les praticiens, cette place s'est accrue, particulièrement, à la suite des perturbations entraînées par les scandales (Enron, Worldcom, Parmalat,...) du début du siècle, puis de la crise de subprimes de 2008. Subséquemment, de profondes réformes institutionnelles ont été engagées dans la plupart des pays développés et plus récemment au Maroc afin de mettre en place de nouvelles règles de bonne gouvernance. En effet, le Maroc a mené une série de réformes pour assurer un développement réussi du cadre de gouvernance des entreprises Marocaines. Les efforts mobilisés à ce niveau se sont concrétisés principalement dans des réformes juridiques et institutionnelles. Ayant pour objectif de se doter d'un code de gouvernance des entreprises aligné sur les principes de gouvernance de l'OCDE.

Plusieurs travaux qui ont été faites jusqu'à présent en montrant que l'auditeur interne joue un rôle important en termes de création de bonnes structures de gouvernance d'entreprise (Florea et Florea, 2013 ; Bilal, Twafik et Bakhit, 2018 ; Zou, 2019). Dans notre environnement commercial actuel, les auditeurs internes fournissent désormais à la direction un éventail beaucoup plus large d'informations concernant les activités financières, opérationnelles et de conformité de l'organisation afin d'améliorer l'efficacité, l'efficience et l'économie des performances et des activités de la direction (Koutoupis, Pazarskis et Drogalas, 2018 ; Al Matari et Mgamal, 2019).

Dans un tel contexte, les dirigeants éprouvant le besoin de rassurer les actionnaires ainsi que les autres parties prenantes de l'entreprise en insérant l'audit interne dans leur politique de gouvernance. L'audit interne devient de ce fait une activité incontournable, son objectif est de protéger l'organisation tout en assurant la création de la valeur, il vise à améliorer les opérations au sein des organisations en jouant un rôle de conseil.

D'où, le secteur privé constitue une composante essentielle de l'économie marocaine, ainsi ce secteur est appelé à connaître un véritable développement inédit. À cet égard, nous avons jugé pertinent de mener une recherche scientifique dans ce sens tout en se fixant comme question de recherche principale : « **Comment le système de l'audit interne puissant contribue à assurer une bonne gouvernance au sein des entreprises ?** ». À cet égard, l'intérêt de notre recherche est de présenter une perspective sur la corrélation entre « l'audit interne et la gouvernance d'entreprise ». Autrement dit, l'objectif de cette recherche est de comprendre et d'expliquer, à travers une analyse théorique, l'importance d'adopter un système d'audit interne pour instaurer une bonne gouvernance, malgré un environnement complexe en évolution constante, en prenant en compte les risques et les menaces qui en découlent.

En outre, cette problématique a été déclinée sur la base des questionnements de recherche suivants :

- Dans quelle mesure l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation du système de contrôle interne ?

- Dans quelle mesure l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration de la gouvernance comme un outil essentiel dans le management des risques
- ?
- Dans quelle mesure l'audit interne peut-il réduire le déséquilibre informationnel entre les actionnaires et les dirigeants, ainsi que les parties prenantes à travers la protection de leurs droits.

Dans un premier temps, l'article étudie le cadre théorique des deux notions constituant l'intitulé du thème, à savoir, l'audit interne et la gouvernance d'entreprise : d'une part, en se focalisant dans un premier lieu sur la définition de l'audit interne et de la gouvernance d'entreprise, et dans un second lieu d'étudier les liens entre eux en termes de l'ensemble des théories, d'autre part, dans le deuxième temps, nous allons essayer de présenter une revue de la littérature sur la contribution de l'audit à la bonne gouvernance des entreprises.

## **2. Revue de la littérature**

### **1. Audit interne et Gouvernance d'entreprise : cadre conceptuel**

#### **1.1. Définition de l'audit interne et de la gouvernance de l'entreprise**

Selon IFACI, 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<sup>1</sup>. Pour L'Institut des Auditeurs Internes (The Institute of Internal Auditors: IIA), association internationale qui fédère les instituts d'audit interne nationaux, définit l'audit interne comme « un independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes ». En d'autres termes, l'audit interne est une activité d'évaluation réalisée de manière systématique, sans élément d'intérêt ou ne pouvant être influencée, ainsi que des objectifs visant à apporter une valeur ajoutée et à accroître l'efficacité et l'efficience des activités opérationnelles en évaluant les processus de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance (Coram et al 2006) ; l'audit interne est une fonction continue qui aide les dirigeants à améliorer la prise de décision et à accroître les performances organisationnelles. Il se distingue des autres activités de contrôle ou d'inspection en raison de sa nature continue. (Lovițu et al, 2013). Il s'agit d'une activité d'assurance et de conseil indépendante et objective, conçue pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Les auditeurs internes contribuent à protéger la direction et les membres du comité d'audit contre les pièges potentiels et à soutenir la performance organisationnelle. (Mocanu & Ciurea, 2019).

À partir des années 1990, la gouvernance d'entreprise a fait l'objet de nombreuses études théoriques (Roland Pérez, Peter Wirtz, Gérard Charreaux), rapidement complétées par l'apparition des premiers rapports de personnalités sur la gouvernance (rapport Cadbury, par exemple).

L'OCDE (1997) définit la corporate gouvernance comme étant l'ensemble des règles et pratiques auxquelles les organisations économiques répondant aux problèmes d'informations et d'indications inhérents à la séparation de la propriété et du contrôle dans les grandes entreprises. Cette définition de l'OCDE n'est fondamentalement différente de celle que propose Charreaux (1997, p.1652) et qui été unanimement retenu par l'ensemble des auteurs francophones qui se sont penchés sur la question selon laquelle « le gouvernement d'entreprise » recouvre « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet d'éliminer les

pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire ».

Nous aurons aussi tendance à rendre en compte la définition de Gomez (1997) pour qui le vocal de 'gouvernement d'entreprise' « désigne le système de règles et mesures qui ordonne les acteurs sociaux au double sens du terme : il met de l'ordre dans leurs actions et il leur donne des ordres ». D'autre part, plusieurs et déférentes définitions dont données par des auteurs à la gouvernance, dans un premier temps, on trouve une définition sobre laissant libre cours à l'interprétation (Rapport Cadbury, 1992), qui a défini « La gouvernance est le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées. », une définition axée sur la maximisation de la valeur actionnariale de (Shleifer et Vishny, 1997) comme « Ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants. », une définition saisissante et forte d'après (Pérez, 2009), « La gouvernance, c'est en quelque sorte le management du management, un métamanagement. » Cette définition pose clairement le problème du contrôle des mandataires sociaux et des conditions dans lesquelles ils exercent leurs mandats. En rajoutant bien évidemment la définition centrée sur la stratégie et la responsabilité qui ont donné par IT Governance Institute « « La gouvernance a pour but de fournir l'orientation stratégique, de s'assurer que les objectifs sont atteints, que les risques sont gérés et que les ressources sont utilisées dans un esprit responsable. », une définition intégrant l'aspect comportemental, selon Le Cercle des économistes « Il s'agit des moyens mis en œuvre pour s'assurer que les décisions de l'entreprise, ses actifs et les comportements de ses dirigeants et salariés vont bien dans le sens des objectifs de l'entreprise.» et enfin, la définition de l'organisme britannique de référence qui était donnée dernièrement par Le Financial Reporting Council est l'organisation chargée de défendre les principes de bonne gouvernance en Grande-Bretagne : il publie le code de gouvernance anglais. Complétant la définition de Cadbury, il stipule que la *corporate governance* est « ce que fait le conseil d'administration et comment il le fait ». La gouvernance établit les valeurs de l'entreprise et se distingue de la gestion opérationnelle de l'entreprise.

## **1.2. Audit interne et Gouvernance d'entreprise : quels liens ?**

La relation entre la gouvernance d'entreprise et l'audit interne peut être appréhendée grâce aux trois théories fondamentales. Il s'agit ici de la théorie d'agence, de la théorie des coûts de transactions et de la théorie de la dépendance envers les ressources. L'objet de ce paragraphe est de mettre l'accent sur l'apport de chacune de ces trois théories dans l'amélioration et le renforcement de la gouvernance d'entreprise.

### **1.2.1. Audit interne, théorie de l'agence et gouvernance d'entreprise**

L'On attribue la paternité de la théorie de l'agence à Jensen et Meckling (1976). Ils considèrent que le fonctionnement des entreprises résulte d'un processus de résolution de conflits entre les individus par biais de contrats. En effet, l'entreprise est un nœud de contrats à l'intérieur de laquelle, le mandataire (agent) exerce une activité pour le compte du mandant (principal). Il a pour but de préciser les conditions d'utilisation des fonds et qui implique la délégation d'un droit de décision (autorité) à l'agent. On parle alors de relation d'agence. En effet, pour la théorie de l'agence, un auditeur de bonne réputation est un auditeur qui est perçu pour répondre aux attentes, non seulement dans l'intérêt des tiers, mais aussi dans l'intérêt de gestion (Jensen et Meckling, 1976). C'est-à-dire dans l'intérêt de toutes les déférentes parties prenantes. Une entreprise est considérée comme le résultat de plusieurs « contrats » formels, dans laquelle plusieurs groupes font une sorte de contribution à la société. La gestion de l'entreprise tente d'obtenir ces contributions dans des conditions optimales pour la gestion. Pour Jensen et Meckling, cette dimension contractuelle est porteuse, au sein de l'entreprise, de conflits

d'intérêts qui sont facteurs de coût. Les coûts d'agence sont : les coûts de contrôle supportés par le principal, les dépenses en garanties de la part de l'agent, les pertes liées aux désalignements des incitations.

### **1.2.2. Audit interne, théorie des coûts de transaction et gouvernance d'entreprise**

Selon la théorie des coûts de transaction (Coas, 1937 et Williamson, 1975), la supériorité de la firme par rapport au marché s'explique par le fait qu'elle permet de réaliser des économies sur les coûts de transaction. « D'un point de vue économique, ce qui distingue les entreprises des marchés c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à un coût moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés » (Ebondo et Pigé, 2002). En effet, les travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlements, selon la théorie des coûts de transaction, les faire réaliser par l'auditeur légal engendrerait des honoraires très élevés. C'est la raison pour laquelle, encouragées par les auditeurs légaux, les directions des grandes sociétés ont décidé d'internaliser l'essentiel des activités d'audit légal grâce à la création des services d'audit interne. Pour Ebondo (2004), l'idée fondamentale fut la suivante : « pour ne pas avoir à verser des honoraires élevés aux auditeurs externes, autour des années trente, les conséquences de la crise de 1929 aidant, il fallait recruter des auditeurs internes pour faire des travaux de vérification et de contrôle de conformité aux lois et règlement, travaux réalisés jusque-là par des auditeurs externes ».

### **1.2.3. Audit interne, théorie des parties prenantes et gouvernance d'entreprise**

On donne la paternité de cette théorie « Stakeholder theory » à Berle et Means (1932). Et même aux travaux réalisés Freeman parus en 1984. Ou il essaye d'analyser les relations existantes entre l'entreprise et son environnement, ainsi pour Clarkson (1995), « la gouvernance partenariale pose aussi la question de l'arbitrage entre des intérêts antagonistes et par conséquent celle des légitimités au sein de l'entreprise et des modalités de résolution de conflits ». En définissant les parties prenantes comme « tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise ».

En plus de la maximisation de bénéfice, cette théorie vise à atteindre un équilibre entre les différents acteurs de l'organisation. (Oubba & Akrich, 2018). Également elle se base sur que les décisions prises par un manager doivent prendre en compte les intérêts de toutes les parties prenantes et que le capital humain doit être valorisé, contrairement à l'idée de la théorie néoclassique qui considère que les parties prenantes n'ont pas toute la même position (Boisselier et al., 2013)

Dans le cadre de notre recherche, l'audit interne peut contribuer à la gestion des risques liés aux parties prenantes en identifiant les problèmes potentiels dans les relations de l'entreprise avec ces groupes (Brennan, 2009). Dans ce contexte, l'audit interne joue un rôle crucial en aidant l'organisation à identifier et à gérer ses parties prenantes et leurs attentes. Les auditeurs internes évaluent non seulement les pratiques de gestion, mais ils examinent également la manière dont l'organisation gère ses relations avec les parties prenantes. (Lalji, & Lotfi, 2024).

### **1.2.4. Audit interne, théorie du signal et gouvernance d'entreprise**

La mise en œuvre de la théorie du signal revient à Akerlof (1970). Ainsi, elle s'est développée par Spence (1973).

La théorie du signal consiste à déterminer les conflits liés à l'asymétrie de l'information et à la capacité des individus à manipuler les signaux qu'ils émettent. Afin de réaliser ce but, les décisions financières qui seront prises pour résoudre cette asymétrie d'information et seront qualifiées de signal, mais aussi pour convaincre le marché.

En effet, la théorie du signal suggère que les entreprises adoptent certains comportements ou actions pour signaler leurs qualités aux parties prenantes. Par exemple, une entreprise peut adopter des caractéristiques de CA qui témoignent du respect des bonnes pratiques de

gouvernance. Ce signal peut encourager les parties prenantes, telles que les clients ou les investisseurs, à considérer l'entreprise comme digne de confiance et fiable KOUASSI, et al (2024).

### **3. La contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance des entreprises**

#### **3.1. La qualité d'audit interne pour une bonne gouvernance**

Le travail des auditeurs internes est organisé par la présence obligatoire d'un document appelé « Charte d'audit interne » et d'un plan d'audit qui consiste à planifier les missions d'audit qui seront effectuées durant toute l'année et doit être basé sur une approche par les risques. « Cette approche consiste en la focalisation par l'auditeur, sur son travail dans les aires de l'organisation où des risques peuvent survenir. L'étude porte sur l'identification de facteur interne ou externe facilitant l'apparition des risques pour chaque partie de l'organisation » Daoui et AitBihi (2023). La fonction d'audit interne est un mécanisme de conformité qui favorise une bonne gouvernance d'entreprise. Des études récentes ont révélé la nécessité d'améliorer les structures de gouvernance d'entreprise dans les pays en développement. Dans ce cadre, une étude réalisée qui évalue les effets de la fonction d'audit interne sur la qualité de la gouvernance d'entreprise dans le contexte des sociétés multinationales opérant au Liban (Abdul-Nasser El-Kassar et al., 2014). Les résultats ont révélé que la qualité de la fonction d'audit interne affecte de manière significative la gouvernance d'entreprise, notamment sur les aspects du comité d'audit et de la gestion. De plus, les résultats ont montré que le maintien d'un niveau élevé d'indépendance et d'expertise au sein du service d'audit peut exercer une grande influence sur la qualité globale de la gouvernance d'entreprise, ainsi que sur l'efficacité du comité d'audit et de la direction. Les résultats ont également indiqué que la fiabilité de l'audit interne influence de manière significative les caractéristiques de gestion de la gouvernance d'entreprise. En revanche, le conseil d'administration et les auditeurs externes sont moins influencés par l'audit interne.

On s'attend à ce que le gouvernement d'entreprise renforce le rôle de l'auditeur interne ; et en même temps, l'auditeur interne fournit également des avantages à l'auditeur externe. Mihaela et Iulian (2012) ont analysé l'efficacité du contrôle interne et l'impact de la gouvernance d'entreprise sur les sociétés cotées à la Bourse de Bucarest.

Les résultats de la recherche établissent une relation positive significative entre l'audit interne et une gouvernance d'entreprise efficace. Les variables indépendance de l'audit interne, compétence, professionnalisme, et nature du travail Boubakary (2019), sont significativement associées à la gouvernance d'entreprise. En outre, la recherche a exploré le niveau d'indépendance, d'objectivité et de compétence des auditeurs chargés de l'audit des sociétés bancaires. Il en ressort clairement que l'audit interne est probablement l'un des sujets les plus dynamiques et les plus importants qui soient, et qu'il devient de plus en plus important en termes de création de structures de bonne gouvernance d'entreprise (Bilal, Twafik et Bakhit (2018). En outre, le gouvernement d'entreprise a pour but de parvenir à un bon équilibre entre ces relations, offrant ainsi une garantie de croissance continue des intérêts économiques de l'entreprise (Lu, 2017). En tant qu'existence indépendante et objective au sein de l'entreprise, l'audit interne peut superviser efficacement le fonctionnement de l'entreprise sans être lié, et refléter réellement les problèmes de l'entreprise, aidant ainsi l'entreprise à améliorer l'efficacité opérationnelle et à promouvoir la croissance des intérêts économiques. Par conséquent, l'audit interne et le gouvernement d'entreprise coïncident. Néanmoins, pour garantir l'autorité de l'audit interne, les entreprises doivent créer les conditions d'un travail indépendant pour le département d'audit (Vadasi, Bekiaris et Andrikopoulos, 2019).

En outre, une étude a été réalisée dans le contexte américain qui examine dans quelle mesure la qualité de la fonction d'audit interne peut limiter les comportements inappropriés de la direction aux États-Unis. Les résultats révèlent qu'une fonction d'audit interne solide est liée à une

diminution des actes répréhensibles, renforçant ainsi la gouvernance d'entreprise (Ege, 2015). Dans le même sens, cette étude analyse l'effet de l'externalisation de l'audit interne sur la qualité des rapports financiers aux États-Unis après la loi Sarbanes-Oxley. Les auteurs mettent en évidence que l'externalisation peut accroître le risque de rapports financiers trompeurs, soulignant ainsi l'importance d'une fonction d'audit interne indépendante pour garantir une gouvernance efficace (Prawitt et al., 2018).

En revanche, une étude a été réalisée dans le contexte chinois qui analyse l'impact de la gouvernance d'entreprise sur la performance des entreprises chinoises, en se concentrant sur le rôle du conseil d'administration et du comité d'audit. Les auteurs constatent que des comités d'audit actifs, soutenus par une fonction d'audit interne solide, contribuent positivement à la performance et à la gouvernance des entreprises Yeh et Liao, (2019).

**Proposition 1** : *la qualité de l'audit influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance*

### **3.2. L'impact de contrôle interne sur la gouvernance d'entreprise**

Un contrôle interne efficace conduit à une présentation fidèle des états financiers et augmente ainsi la confiance des parties prenantes dans les états financiers. En outre, Yassin et al., (2012) ont effectué une recherche qui examine la relation entre l'audit interne et la gouvernance d'entreprise dans diverses banques commerciales au Liban. L'analyse statistique a montré plusieurs tests significatifs soutenant l'hypothèse que l'audit interne améliore la qualité de la gouvernance d'entreprise.

Les résultats du questionnaire selon une enquête réalisée par Ziani (2019), selon l'étude qui a été effectuée au sein du cas des entreprises algériennes, cette étude a permis de montrer le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise à travers l'évaluation efficace du système de contrôle interne montrent que les répondants sont bien conscients du nouveau rôle que doit jouer l'audit interne dont ce dernier représente l'assurance de l'existence d'un système efficace de contrôle interne à travers sa veille sur la nécessité d'informer le niveau administratif sur n'importe quelle complaisance dans le système de contrôle interne, mais dans les cas où les complaisances sont énormes, l'auditeur interne doit informer le conseil d'administration et la direction générale ; l'audit interne doit prendre des mesures de suivi et d'informer le conseil d'administration de toutes les lacunes qui ont été signalées précédemment et qui n'ont pas été corrigées et vérifier que le conseil d'administration est conscient de ses responsabilités dans la mise en place du système de contrôle interne.

En outre, Koutoupis et Pappa (2018) ainsi que Nalukenge, Nkundabanyanga et Ntayi (2018) ont mis en évidence l'interdépendance entre la direction, la gouvernance d'entreprise et les dispositifs de contrôle interne. Dans ce contexte, l'audit interne joue un rôle central en permettant au comité d'audit d'évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle interne, conformément aux codes et recommandations de gouvernance d'entreprise.

L'Institut des Auditeurs Internes (IIA) contribue activement à renforcer cette dynamique en accompagnant ses membres vers une expertise approfondie en gouvernance d'entreprise. Pour ce faire, l'IIA propose des discussions, des recommandations et des programmes de formation continue, axés notamment sur les aspects de la gouvernance liés à l'audit. Parmi les principaux outils de régulation interne utilisés par l'IIA, figure le cadre des pratiques professionnelles. Ce dernier inclut un code d'éthique et des normes strictes applicables à l'audit interne (Khorri, 2019). En garantissant des pratiques professionnelles uniformes et de haute qualité pour les auditeurs internes dans toutes les organisations, ces normes contribuent directement à l'amélioration du contrôle interne et, par conséquent, à la promotion d'une gouvernance efficace et transparente. Desmond et al, (2024).

**Proposition 2** : *le contrôle interne efficace influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance*



### 3.3. L'impact du management des risques sur la gouvernance d'entreprise

Les révisions apportées par l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) à la définition de l'audit interne, notamment en 1999 et 2014, ont élargi les responsabilités des auditeurs internes. Ces derniers assurent désormais des services de conseil et d'assurance dans trois domaines clés : le contrôle interne, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise (IIA, 1999, 2004). Cette évolution souligne l'importance de l'audit interne non seulement pour assurer la conformité et la transparence, mais aussi pour anticiper et atténuer les risques susceptibles d'affecter la performance globale des organisations (Elazab et Gomaa, 2022).

Dragos et al. (2013) ont précisé que l'audit interne devrait devenir un pilier de la gouvernance d'entreprise et, plus généralement, de tout acte de gestion, ainsi qu'un instrument primordial utilisé pour identifier les risques que les entités pourraient prendre lorsqu'elles exercent leurs activités dans une crise environnementale.

L'audit interne joue un rôle clé en tant que première ligne de défense dans le processus de gestion des risques, apportant une réelle valeur ajoutée et des avantages économiques aux entreprises (Jiang et al., 2019 ; Marshall, 2020). Son intervention permet d'identifier, d'évaluer et de surveiller les risques, renforçant ainsi la résilience organisationnelle face aux incertitudes. De plus, Breger et al. (2020) ont souligné que l'audit externe s'appuie souvent sur les travaux réalisés par l'audit interne pour une évaluation plus efficace des risques. Cette complémentarité témoigne de l'importance stratégique de l'audit interne dans la gestion proactive des risques.

En revanche, d'après toujours de l'enquête réalisée par Ziani (2019), qui indique que l'audit interne est un outil majeur dans la gestion des risques pour une bonne gouvernance, les résultats montrent que les répondants sont unanimes quant au rôle efficace que joue l'audit interne pendant l'évaluation primaire des risques, quant aux recommandations que l'audit interne doit proposer afin de permettre de bien gérer les risques et les maîtriser, et quant à l'évaluation de l'efficacité et l'efficacité des procédures proposées et le suivi du plan d'action.

Ainsi, d'après une étude réalisée en Royaume-Uni explore l'impact de la gestion des risques sur la redéfinition du contrôle interne et l'évolution du rôle de l'audit interne au Royaume-Uni. Les auteurs mettent en avant que l'audit interne est aujourd'hui considéré comme un acteur central dans l'évaluation et le suivi des risques organisationnels, contribuant ainsi au renforcement de la gouvernance d'entreprise Spira & Page (2016). D'où Turley, S., & Zaman, M. (2017) qui constatent que l'efficacité des comités d'audit dépend largement de la qualité des informations fournies par l'audit interne, mettant en évidence l'importance de cette fonction dans le cadre de la gouvernance.

**Proposition 3** : *le processus de management des risques influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance*

### 3.4. L'audit interne comme mécanisme de réduction de l'asymétrie d'information

Pour Pigé (2009), l'audit interne joue un rôle essentiel dans le gouvernement d'entreprise, en raison de sa capacité à réduire les différentes asymétries d'information. Mohamed MADAGH et Samira MADAGH (2012), soulignent ce rôle fondamental de l'audit interne dans la réduction de cette asymétrie. Pour eux, parmi les conflits d'intérêts susceptibles de s'élever entre les actionnaires et les dirigeants, la GE semble privilégier la résolution du conflit né du déséquilibre d'information existant entre l'agent et le principal. Il s'agit de la réduction de l'asymétrie de l'information.

En effet, l'audit interne permet de résoudre le problème d'asymétrie de l'information entre actionnaires et dirigeants (Yakoubi, et Zemmouri, 2017 ; Adja, Rabah et Olivier, 2021). C'est donc une fonction qui fournit au manager de l'entreprise des analyses, des appréciations des recommandations et lui met à sa disposition les informations nécessaires à la prise de décision concernant les activités, examiner une meilleure gouvernance pour l'entreprise, donc établir un

climat de confiance dans l'entreprise et garantir une gestion orienter vers une performance durable (Boubakary, 2022).

Concernant le rôle de l'audit interne dans la réduction de l'asymétrie d'information afin d'améliorer la gouvernance d'entreprise affiche que les répondants considèrent que l'audit interne est devenu un moyen efficace pour protéger les intérêts des actionnaires à travers l'assurance de l'intégrité des informations financières, ce qui est confirmé même par une enquête réalisée par Ziani (2019).

Ainsi, une recherche explore le rôle de l'audit interne dans la divulgation des faiblesses matérielles en Chine. Les résultats montrent que les entreprises avec une fonction d'audit interne efficace sont plus susceptibles de divulguer des faiblesses, ce qui améliore la transparence et la gouvernance d'entreprise Lin et al, (2017).

**Proposition 4** : *la réduction de l'asymétrie d'information influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance.*

Le tableau ci-dessous synthétise les propositions de notre recherche :

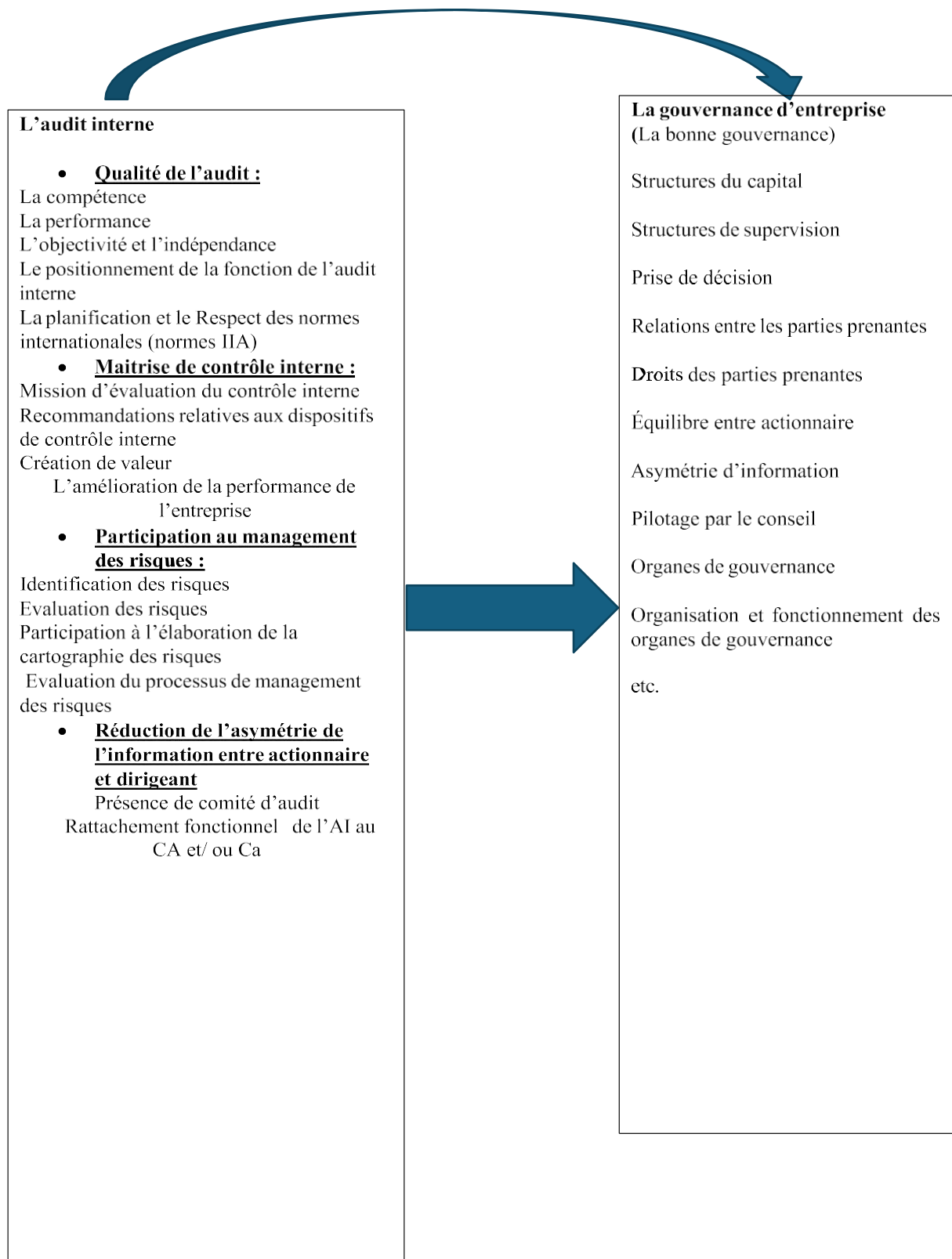
**Tableau 1 : Propositions de la recherche**

<b>Propositions</b>	<b>Relations validées théoriquement</b>
<b>P1</b>	La qualité de l'audit interne influence la bonne gouvernance d'entreprise
<b>P2</b>	Le contrôle interne efficace influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance
<b>P3</b>	Le management des risques influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance
<b>P4</b>	La réduction de l'asymétrie d'information influence la relation entre l'audit et la bonne gouvernance.

*Source : Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature (Elaboré par nous-même).*

Sur la base de la revue de la littérature effectuée dans la partie théorique, nous avons essayé de formuler le modèle théorique qui comprend en effet une relation de deux types de variables, des variables indépendantes et les variables dépendantes. À ce stade la variable indépendante est la variable qui explique un fait, cependant variable dépendante c'est la variable qui indique le phénomène qu'on cherche à expliquer et qui subit l'influence des variables indépendantes. Donc dans notre recherche, la variable à expliquer c'est la gouvernance d'entreprise et ses composantes qui subissent comme on a déjà cité l'influence de la variable explicative et indépendante qui est l'audit interne et ses composantes qui constitue à cet effet l'ensemble des caractéristiques concernant un sujet donné et disposent une influence sur la variable dépendante les facteurs de l'audit qui influencent ceux de la gouvernance sont synthétisés dans la figure ci-dessous :

Figure 1 : Modèle théorique de l'audit interne et gouvernance



Source : Audit interne et gouvernance d'entreprise : une revue de la littérature (Elaboré par nous-même).

## 4. Conclusion

Nous avons entrepris d'analyser théoriquement la relation entre l'audit interne, en tant que mécanisme essentiel de la gouvernance d'entreprise, et son application dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises. Cette analyse s'appuie sur des recherches antérieures réalisées dans ce domaine, en se concentrant spécifiquement sur le secteur privé, lequel est confronté à une multitude de risques. Cela souligne la nécessité de mettre en place un système d'audit interne robuste, contribuant à améliorer l'efficacité et la rationalité de certains processus décisionnels, ainsi qu'à réduire les risques liés à des données financières non contrôlées ou inexactes, afin de garantir une bonne gouvernance.

Dans ce contexte, la réforme actuelle de la gouvernance d'entreprise doit inciter les dirigeants à élaborer une stratégie efficace, en adoptant les meilleures pratiques de gouvernance, garantes de la pérennité des entités économiques.

Ainsi, ces dernières années, les entreprises de tous les secteurs d'activités sont ainsi tenues non seulement de créer une fonction d'audit interne, mais également de renforcer son rôle en matière de gouvernance d'entreprise. Ce mécanisme peut permettre à ces entreprises de créer de la valeur ajoutée en répondant aux attentes des parties prenantes.

## Références

- (1). **Aaron Cohen & Gabriel Sayag**, 2010, « The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations », *Australian Accounting Review*, CPA Australia, vol. 20(3), pages 296-307, September.
- (2). **Abdul-Nasser El-Kassar & Walid Elgammal & Mirna M. Bayoud**, 2014, « Effect of internal audit function on corporate governance quality: evidence from Lebanon », *International Journal of Corporate Governance*, Inderscience Enterprises Ltd, vol. 5(1/2), pages 103-117.
- (3). **Alexandrine Lapoutte, Christian Cadiou** (2014), « Gouvernance et entreprise mutualiste : la légitimité en question », *ISEOR | « Recherches en Sciences de Gestion »* 2014/2 N° 101 | pages 175 à 194.
- (4). **Alzeban, A.** (2015), « Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards », *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 6/7, pp. 539-559.
- (5). **Andrew D. Chambers & Marjan Odar**, 2015. « A new vision for internal audit », *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing, vol. 30(1), pages 34- 55, January.
- (6). **Ben-Hassoun A et al.** (2018), « Demand for audit quality in newly privatized firms in MENA region: Role of internal corporate governance mechanisms audit », *Research in International Business and Finance*, Elsevier, vol. 45(C), pages 334-348.
- (7). **BLISS M. A.** (2011), « Does CEO duality constrain board independence? Some evidence from audit pricing », *Accounting & Finance* 51 (2), p. 361 -380.
- (8). **Carlo Regoliosi & Alessandro d'Eri**, 2014, « Good" corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms. An exploratory investigation in Italian listed firms », *Journal of Management & Governance*, Springer;Accademia Italiana di Economia Aziendale (AIDEA), vol. 18(3), pages 891-920, August.
- (9). **Choi Y et al.** (2018), « Audit committees, corporate governance, and shareholder wealth: Evidence from Korea », *J. Account. Public Policy*, 33 (2014) 470-489.
- (10). **Danescu T et al.** (2015), « The valances of the internal audit in relationship with the internal control – corporate governance », *Procedia Economics and Finance* 26 (2015) 960 – 966.
- (11). **Dellai, H. & Omri, B.M.A.** (2016), « Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness

- in Tunisian Organizations », In Research Journal of Finance and Accounting, (Vol. 7, Issue 16).
- (12). **DESMOND Y. ZINIYEL1 , PHILIP TWUM. ( 2023)**, « The Impact of Internal Audit System on Good Corporate Governance, a Study of Tertiary and Second Cycle», International Journal of Economics, Business and Management Research, (Vol. 8, No.04; 2024).
  - (13). **Dominic S.B. Soh & Nonna Martinov-Bennie** (2011), « The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation », Managerial Auditing Journal, 2011, vol. 26, issue 7, 605-
  - (14). **Dragos Laurentiu Zahariaa , Andreea Lazar, Doina Maria Tileac ,** (2013), « The Role of Internal Audit regarding the Corporate Governance and the Current Crisis », Procedia - Social and Behavioral Sciences 116 ( 2014 ) 4819 – 4823.
  - (15). **Drogalas G., Arampatzis, K. & Anagnostopoulou, E.** (2016). « The relationship between corporate governance, internal audit and audit committee: empirical evidence from Greece ». Corporate ownership and control. Vol. 14 issue 1-4.
  - (16). **Ege, M.S. (2015)** , « Does internal audit function quality deter management misconduct? », The Accounting Review, 90(2), 495-527.
  - (17). **Elazab, R., &Gomaa, I.** (2022). Assurance and consultancy internal audit roles in information technology risk management. International Journal of Auditing Technology, 4(4), 241- 265.
  - (18). **Gaoa L. & Kling G** (2012), « The impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in China », Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 21, Issue 1, 2012, Pages 17-31.
  - (19). **Gerrit Sarens & Mohammad J. Abdolmohammadi & Rainer Lenz,** 2012, « Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance », Journal of Applied Accounting Research, Emerald Group Publishing, vol. 13(2), pages 191-204, September.
  - (20). **Getie Mihret, D., James, K. & Mula, J. M.** (2010), « Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda », Pacific Accounting Review, 22(3), 224–252.
  - (21). **Gros, M., Koch, S. & Wallek, C.** (2016), « Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies », Journal of Management and Governance, 21(2), 291– 329.
  - (22). **Harjinder Singh & Rick Newby,** (2010), « Internal audit and audit fees: further evidence », Managerial Auditing Journal, Emerald Group Publishing, vol. 25(4), pages 309- 327, April.
  - (23). **Ionel BOSTAN & Veronica GROSU** (2010), « The Role of Internal Audit in Optimization of Corporate Governance at the Groups of Companies », Theoretical and Applied Economics, 2010, vol. 2(543), issue 2(543), 89-110.
  - (24). **Kibet, P. K. (2008).** A survey on the role of internal audit in promoting good corporate governance in state owned enterprises. Thèse de Doctorat, Université de Nairobi.
  - (25). **Lifschutz, S., Jacobi, A., & Feldstein, S. (2010)**, « Corporate governance characteristics and external audit fees: A study of large public companies in Israel». International Journal of Business and Management, 5(3), 109-116.
  - (26). **Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I.R. (2017)** , « The role of internal audit function in the disclosure of material weaknesses. The Accounting Review, 92(1), 287-323.
  - (27). **Manita R et al.** (2020), « The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance », Technological Forecasting &
  - (28). **Maria RADU,** (2012), « Corporate Governance, Internal Audit and Environmental

- Audit - The Performance Tools in Romanian Companies », *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Faculty of Accounting and Management Information Systems, The Bucharest University of Economic Studies, vol. 11(1), pages 112-130, March.
- (29). **Masmoudi Ayadi W** (2013), « Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe : le cas français », *La Revue Gestion et Organisation*, Volume 5, Issue 2, December 2013, Pages 183-195.
- (30). **Nathalie Brender & Bledi Yzeiraj & Emmanuel Fragniere**, (2015), « The management audit as a tool to foster corporate governance: an inquiry in Switzerland », *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing, vol. 30(8/9), pages 785-811, October.
- (31). **Nelson M. Waweru & Riro G. Kamau & Enrico Uliana**, (2011), « Audit committees and corporate governance in a developing country », *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Inderscience Enterprises Ltd, vol. 7(4), pages 337-358.
- (32). **Prawitt, D.F., Sharp, N.Y., & Wood, D.A. (2018)** , « Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong? », *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1109-1138.
- (33). **Shore C. & Wright S.** (2015), « Audit Culture Revisited – Rankings, Ratings, and the Reassembling of Society », *Current Anthropology*, 56(3),421- 444.
- (34). *Social Change*, Elsevier, vol. 150(C).
- (35). **Spira, L.F., & Page, M. (2016)**, « Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(2), 345-367.
- (36). **Turley, S., & Zaman, M. (2017)** , « The corporate governance effects of audit committees », *Journal of Management & Governance*, 21(1), 1-24.
- (37). **Yakoubi, S. & Zemmouri, F.** (2017). *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance des entreprises publiques économiques en Algérie. Thèse de Doctorat*, Université Mouloud Mammeri.
- (38). **Yeh, Y.M.C., & Liao, C.H. (2019)**. The impact of corporate governance on firm performance: The role of the board and audit committee. *Asia Pacific Management Review*, 24(3), 242-249
- (39). **Ziani, A.** (2019). *Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise : Cas Entreprises Algériennes. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 3(1), 1-1