

## **Audit opérationnel et gouvernance : regards croisés des principales théories organisationnelles**

### **Operational audit and governance : crossed views of the main organizational theories**

**HADDINI Dounia**

Doctorante

École Supérieure de Technologie Oujda  
Université Mohammed Premier-Maroc

Le laboratoire de recherche en Management et Développement des Entreprises et des Organisations  
(MADEO)

**EL HILA Rachid**

Professeur de l'Enseignement Supérieur  
Ecole Supérieure de Technologie Oujda  
Université Mohammed Premier- Maroc

Le laboratoire de recherche en Management et Développement des Entreprises et des Organisations  
(MADEO)

**Date de soumission** : 09/02/2025

**Date d'acceptation** : 10/03/2025

**Pour citer cet article** :

HADDINI. D. & EL HILA. R. (2025) « Audit opérationnel et gouvernance : regards croisés des principales théories organisationnelles », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 6 : Numéro 3 » pp : 408-424.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons Attribution License 4.0 International License



## Résumé

La situation actuelle à laquelle l'économie et les entreprises sont confrontées sur le marché met en évidence l'importance cruciale de l'audit opérationnel pour évaluer et optimiser les processus internes, identifier les risques et les maîtriser afin de garantir une meilleure gouvernance dans cet environnement complexe et incertain. Dans ce contexte, les entreprises doivent relever davantage de défis pour survivre et se développer à travers la mise en place de l'audit opérationnel et son renforcement. Il est admis que l'audit opérationnel contribue à améliorer les conditions de fonctionnement de l'organisation et permet de détecter les anomalies, ce qui conduit à une meilleure maîtrise des processus à travers une gestion proactive des enjeux rencontrés. L'objectif principal de cet article est en fait, d'étudier la relation qui existe entre l'audit opérationnel et la gouvernance via une revue de littérature, en se focalisant sur des théories organisationnelles clés, telles que la théorie de l'agence, la théorie des coûts de transaction et la théorie des parties prenantes.

**Mots clés :** Audit opérationnel ; Gouvernance ; Théories organisationnelles ; Risques ; Performance.

## Abstract

The current economic and market situation provides the crucial importance of operational auditing. Operational auditing focuses on evaluating and optimizing internal processes, identifying risks and managing them effectively to achieve better governance in this complex and uncertain environment. In this context, organizations must face additional challenges to survive and prosper. Implementing operational auditing and reinforcing it can improve the organization's operational conditions and enable the detection of anomalies, leading to efficient management and proactive resolution of challenges. Moreover, the ultimate goal of this article is to explore the relationship between operational auditing and governance through a literature review, focusing on key organizational theories such as agency theory, transaction cost theory and stakeholder theory.

**Keywords :** Operational auditing ; Governance ; Organizational theories ; Risks ; Performance.

## Introduction

De nos jours, les entreprises sont de plus en plus confrontées à des problèmes d'organisation, de planification, d'anticipation des risques et des fraudes en raison des crises économiques et des défaillances commerciales et financières qui menacent ces entités à l'échelle nationale et internationale. En outre, les scandales qui ont bouleversé de nombreux pays occidentaux ces dernières décennies (Enron en 2001 aux USA, Deutsche Telekom en 2003 en Allemagne, Vivendi entre 2002 et 2004 en France, etc.), témoignent des imperfections qui caractérisent les contrôles purement financiers et plaident pour des systèmes et organes de gouvernance qui jouissent des compétences requises à la fois techniques et humaines permettant de ménager les impératifs de gains financiers, de bonne gestion et des valeurs de morale ainsi que d'éthique.

En réalité, les défis que les entreprises doivent relever ont des répercussions fortes sur leur rentabilité, leur compétitivité et même leur survie. Dans ce contexte, les décideurs se trouvent non seulement dans l'obligation de créer une fonction d'audit opérationnel mais également de renforcer son rôle en matière de gouvernance d'entreprise, une gouvernance solide basée sur des relations de confiance. Des interactions positives avec le responsable de l'audit opérationnel sont essentielles pour soutenir cette démarche.

En fait, les débats sur la gouvernance d'entreprises, notamment la relation entre les principaux et leurs agents, nous mène à nous interroger sur les enjeux théoriques de l'audit opérationnel en tant que régulateur ou encore plus qu'instrument au service de la gouvernance d'entreprise, et à analyser cette relation entre ces deux concepts.

Dans cette optique, nous tenterons par la présente étude de répondre à la problématique suivante : **Quelle relation existe-t-il entre l'audit opérationnel et la gouvernance de l'entreprise ?**

Afin de répondre à cette problématique, nous présenterons à partir d'une revue de littérature, le cadre conceptuel ainsi que les principes de l'audit opérationnel et de la gouvernance d'entreprise. Puis, nous analyserons le lien entre ces deux concepts sur la base des principales théories organisationnelles.

### 1. Revue de littérature : Évolution de la conception d'Audit Opérationnel et de Gouvernance

D'après Rezaee (2009), la fonction de l'audit permet de garantir un retour d'information régulier sur l'adéquation des processus de gouvernance de l'organisation. En outre, le rôle de l'audit opérationnel dans l'amélioration de la gouvernance est résumé dans sa définition :

« c'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, de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

### **1.1. Le concept d'audit opérationnel**

L'Audit Opérationnel est un concept qui constitue depuis bientôt quelques décennies, une variable clef de la continuité d'une organisation dans une économie caractérisée par une concurrence acharnée et une grande divergence d'intérêts entre les acteurs de l'organisation. En fait, l'audit opérationnel est originaire des pays anglo-saxons avec l'essor des grandes entreprises, il était considéré à l'origine comme un prolongement de l'audit interne. C'est au milieu des années 1960, que l'audit opérationnel s'est répandu et par la suite, la littérature a eu une croissance significative en termes de volume de publications et de thématiques liées à cette question dans le *Journal of Accountancy* et le *General Accounting Office Review*.

Il est à noter que la mission de l'auditeur opérationnel n'est pas de contrôler mais d'évaluer et améliorer. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais surtout de faire pratiquer les '3R' à savoir Rechercher, Reconnaître et Remédier aux faiblesses de l'organisation (Schick et al., 2021).

Par ailleurs, l'objectif d'assurance souvent évoqué est traditionnellement associé aux audits financiers, tandis que l'objectif de conseil ouvre la voie vers un service à valeur ajoutée intégrant un large éventail d'activité. Ses principales missions sont donc d'apporter aux directions générales et comités d'audit un éclairage sur les risques et les systèmes de contrôle interne mais également d'être au service de l'ensemble de l'organisation afin d'apporter une réelle contribution à la gouvernance d'entreprise. Ledit service est décrit comme se concentrant sur les risques opérationnels et commerciaux, ce service est assuré par l'audit opérationnel, qui de sa part considérée comme apportant de la valeur ajoutée grâce à l'objectif d'améliorer les 3 E des opérations d'une organisation (Al- Twaijry et al., 2003). Il est également avancé que les recommandations de l'audit opérationnel ont un impact positif sur les décisions opérationnelles de la direction ajoutant ainsi de la valeur à l'organisation (Burton, 2012).

### 1.1.1. De l'audit financier à l'audit opérationnel

Il est intéressant de noter que l'audit ne concernait à l'origine que l'aspect financier de l'organisation. Cependant l'audit opérationnel a été créé pour décrire l'activité élargie de l'audit (Flesher et Zarzeski, 2002). De ce fait, la perspective de l'audit opérationnel est différente de celle de l'audit financier. Alors que l'étendue de ce dernier comprend les états financiers, la direction de l'organisation devrait définir l'étendue de l'audit opérationnel, pour que ladite activité soit parfaitement claire et permettre d'aborder des questions telles que la structure et les processus de l'entreprise.

Certes, l'auditeur opérationnel pourra examiner l'information financière ; il sera même amené à utiliser cette information en tant que donnée dans le système de gestion, mais il ne s'agira pas de se porter garant de sa sincérité ni sa régularité. En revanche, l'audit opérationnel concerne les diverses fonctions de la firme ; il peut donc concerner l'ensemble des opérations effectuées comme il peut être restreint à l'une des entités composant l'organisation.

À cet égard, d'après l'analyse de l'audit opérationnel et de l'audit financier, trois points de distinction peuvent être relevés : (Becour et Bouquin, 2008)

- **L'audit financier** : est purement légal, exercé par les commissaires aux comptes, basé sur des références et normes bien précises, visant à certifier la régularité et l'image fidèle des états financiers par contre, **l'audit opérationnel** ne correspond pas à un cadre légal, il est exercé par des personnels indépendants des autres services de l'organisation qui en outre, n'ont pas la possibilité de certifier les comptes ;
- **L'audit financier** : s'intéresse aux informations financières et leurs traitements comptables, tandis que **l'audit opérationnel** s'applique à toutes les opérations et actions de l'organisation, sans privilégier leur incidence sur les comptes ;
- **L'audit financier** : audite l'image que la comptabilité en donne, alors que **l'audit opérationnel** examine la réalité des opérations.

Dans ce contexte, le tableau suivant montre les différences majeures entre l'audit opérationnel et l'audit financier :

**Tableau 1 : Comparaison entre Audit financier et Audit opérationnel**

	<b>Audit financier</b>	<b>Audit opérationnel</b>
<b>But</b>	Expression d'une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels.	Examen systématique des activités d'une entité en vue d'évaluer les réalisations et de faire des recommandations.
<b>Champ</b>	Informations financières publiées.	Gestion et organisation de l'entité.
<b>Nécessité</b>	Généralement prévu par la loi.	Définie par la direction de l'entité ou un prescripteur extérieur.
<b>Fréquence</b>	Régulièrement et souvent tous les ans.	Périodiquement mais sans dates fixes.
<b>Méthodes</b>	Normes édictées par les Organisations professionnelles.	Pratiques professionnelles.
<b>Critères</b>	Principes comptables généralement admis. Règle de la comptabilité publique.	Mesures de performances définies par la direction ou le législateur.
<b>Rapport</b>	Rapport d'opinion (transport court). Aspect informatif.	Rapport comprenant : des constats, des jugements, des recommandations. Aspect constructif.
<b>Utilisateurs</b>	Investisseurs et créanciers Administration. Personnel.	Direction responsable des entités auditées.

Source : Poisson Michel, (1989).

Pratiquement, les recherches montrent que les parties prenantes sont de plus en plus intéressées par la performance non financière et les informations orientées vers l'avenir plutôt que par les informations des états financiers (Clark, 2003 ; Hooks et Basnan, 2010). Ce qui implique une attention particulière au risque opérationnel qui joue un rôle primordial dans l'augmentation de la valeur ajoutée de l'organisation ainsi que son succès à long terme. Les enquêtes menées par PricewaterhouseCoopers (PwC, 2008) ont permis de relever que 80% de la perte de valeur par les actionnaires était due à des risques opérationnels, stratégiques et commerciaux plutôt qu'à des risques financiers. Par conséquent, la direction générale et les membres du comité d'audit font pression sur les services d'audit interne pour qu'ils se concentrent davantage sur les préoccupations non financières précitées.

De manière générale et pour la plupart des organisations, l'audit opérationnel désigne les processus opérationnels qui grâce auxquels l'organisation atteint ses principaux objectifs. Ces processus opérationnels sont considérés comme essentiellement continus ou répétés plusieurs fois au cours d'un cycle d'activité bien déterminé. Il s'agit d'un examen qui répond à toutes les questions qui dépassent celles posées au niveau du contrôle interne. L'Audit opérationnel

est également défini comme une technique d'évaluation des performances opérationnelles axée sur les risques opérationnels.

En outre, l'auditeur opérationnel cherche activement à identifier les moyens d'améliorer les opérations, ce qui lui permet de fournir à la direction des informations pertinentes et promeut l'efficacité de la gestion des risques dans le but de créer de la valeur ajoutée. Cela signifie que la direction d'une telle ou telle organisation est en besoin infini d'un contrôle supplémentaire qui résulte d'un audit ou d'une évaluation indépendante plus large de ses activités que celui qu'elle peut obtenir de l'audit financier (Lane, 1983).

Il nous convient de noter que l'audit opérationnel n'est pas le même que l'audit de gestion. L'audit opérationnel se concentre sur la contrôlabilité de la gestion, qui implique la mesure dans laquelle une unité organisationnelle peut atteindre ses objectifs sous des influences environnementales données et des modèles de contrôle choisis, en formulons par la suite un avis sur la qualité des opérations d'une telle ou telle structure. En revanche, l'audit de gestion se concentre principalement sur le processus d'élaboration des politiques de l'entreprise.

Ainsi, une définition pertinente l'audit opérationnel considère celui-ci comme « *un examen interne indépendant d'une unité organisationnelle ou d'un processus permettant de rendre systématiquement une opinion sur un large éventail des aspects de la gestion d'entreprise en peu de temps sur la base de quelques indicateurs pertinents* ». (Driessen, Molenkamp, 1993).

Grosso modo, un auditeur opérationnel a pour objectif de vérifier si des mesures suffisantes sont prises pour contrôler les processus, conformément aux normes définies par la direction de l'organisation. A ce stade, l'auditeur opérationnel vérifie et rend un avis sur la qualité des opérations (l'efficacité, de l'efficience, ainsi que l'économie). En outre, l'auditeur opérationnel recherche les possibilités de modifier les processus opérationnels afin d'en améliorer 'les Trois E'. Au minimum, il a l'intention de fournir à la direction et au conseil d'administration l'assurance que les processus opérationnels sont efficaces, efficaces et économiques. Ces trois notions renvoient au concept de gouvernance que nous allons traiter dans notre recherche.

De plus, les auditeurs opérationnels ont désormais ajouté un autre '**Trois E**', notamment en raison de leur rôle dans l'audit des processus de gouvernance, comme indiqué dans les normes 2110 à 2110. C1 de l'Institut des auditeurs internes :

- **Équité** : consiste à éviter la discrimination et l'injustice dans le travail
- **Environnement** : consiste à impliquer tous les acteurs d'agir de manière responsable sur le plan environnemental

- **Éthique** : repose sur la conduite légale et morale de la direction et l'ensemble du personnel.

A ce stade, il s'ensuit qu'il y aurait un élément de risque dans la réalisation des 'Trois E' si des processus de contrôle interne et de la gouvernance n'étaient pas institués par le biais de l'audit opérationnel. La gouvernance étant l'un des trois domaines d'intervention de l'auditeur interne, probablement moins fréquemment couvert que ne le sont les deux autres : le management des risques et le système de contrôle interne.

### 1.1.2. Les principes de l'audit opérationnel

Pour suivre les évolutions de l'audit interne et spécifiquement l'audit opérationnel, on se référera utilement au **Code de Déontologie** qui va au-delà de la définition de l'audit interne. Ledit code précise aux auditeurs les valeurs à respecter dans l'accomplissement de leur activité et s'appuie sur quatre principes fondamentaux pertinents.

On a comme premier principe **l'intégrité**. Les auditeurs doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité. C'est-à-dire qu'ils doivent respecter les normes morales et éthique dans leurs interactions avec les audités ; ils doivent également faire preuve de responsabilité en assumant les conséquences de leurs actions.

Le deuxième principe est **l'objectivité**, les auditeurs opérationnels ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement.

Puis on a le principe de **la confidentialité**, qui consiste à assurer que les informations recueillies dans le cadre de leurs activités soient protégées. Ainsi, les auditeurs doivent utiliser ces informations avec prudence sans en retirer un bénéfice personnel.

Enfin, le principe de **la compétence** selon lequel, les auditeurs ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires. En outre, les auditeurs doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, s'assurer de l'efficacité et la qualité de leurs travaux. Ils doivent également réaliser leurs travaux d'audit dans le respect des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit.

### 1.2. La Gouvernance et ses fondements

Concernant le concept de gouvernance, il existe des définitions qui contribuent à réconcilier l'intention de l'audit opérationnel avec celle requise par le concept de gouvernance pour agir de manière efficace, efficiente et économique. S'appuyant sur la norme 2110 de l'IIA, qui stipule que l'audit opérationnel doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration, il est donc essentiel

d'instaurer une relation étroite avec la direction générale et le conseil d'administration pour assumer ce rôle.

### **1.2.1. Le concept de Gouvernance**

Selon l'Institut des Auditeurs Internes, la gouvernance désigne tout simplement les processus et les structures conçus pour aider l'organisation à réaliser ses objectifs. Par ailleurs, le terme de gouvernance, ou gouvernement d'entreprise traduit en anglo-saxon par « corporate governance » a suscité différentes définitions dont celle avancée par G. Charreaux (1997). Pour ce dernier, la gouvernance d'entreprise recouvre « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire ».

Pour le ministère français de l'économie et des finances et de la Relance, la gouvernance d'entreprise renvoie aux « règles qui régissent la manière dont les entreprises sont contrôlées et dirigées ». Elle consiste à distinguer les prérogatives des différentes parties prenantes et à mettre en exergue les dispositifs de prise de décision au sein de l'organisation. L'objectif étant d'améliorer les performances de celle-ci en prenant des décisions transparentes et pertinentes en vue d'atteindre les finalités assignées.

**Le code marocain de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise**, a également défini la gouvernance « comme un ensemble de relations entre dirigeants de l'entreprise et son organe de gouvernance avec les actionnaires d'une part et les autres parties prenantes d'autre part, et ce dans l'objectif de création de valeur pour l'entreprise » (Commission Nationale de Gouvernance d'Entreprises, 2008).

### **1.2.2. Les fondamentaux de la Gouvernance**

De ces différentes définitions on comprend que la gouvernance vise à protéger les intérêts des actionnaires minoritaires, en minimisant et contrôlant les conflits d'intérêt provenant de la délégation du pouvoir des actionnaires aux gestionnaires de l'entreprise (Charreaux, 2000).

Pour ce faire, la gouvernance d'entreprise repose sur quatre principes fondamentaux :

1. Le respect de la réglementation ;
2. La transparence ;
3. La responsabilité ;
4. La participation.

Les organes de gestion et de contrôle doivent de ce fait, clairement faire respecter les chaînes de responsabilité et la façon de rendre des comptes dans l'ensemble de l'organisation afin de garantir l'intégrité des principaux systèmes d'information et de surveillance. En outre, il doit

veiller à ce que la direction générale exerce une supervision appréciable (Sourour Ammar, 2021). L'un des moyens d'atteindre ces objectifs consiste à instaurer un système d'audit placé sous la responsabilité directe du conseil d'administration.

Pour sa part, le Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Entreprise souligne les principes de la gouvernance comme suit :

**Le respect des lois, des règlements et des statuts** : en précisant que chaque membre de l'organe de gouvernance doit prendre la pleine mesure de ses droits et obligations.

Le deuxième principe est **l'indépendance** : le membre de l'organe de gouvernance veille à préserver en toute circonstance son indépendance de jugement, de décision et d'action. Il s'interdit d'être influencé par tout élément étranger à l'intérêt social qu'il a pour mission de défendre.

Ensuite, il y a le principe **de la Loyauté et bonne foi** : le membre de l'organe de gouvernance ne prend aucune initiative qui pourrait nuire aux intérêts de l'entreprise et agit de bonne foi en toute circonstance ; il s'engage personnellement à respecter la confidentialité totale des informations qu'il reçoit.

Et enfin, le principe du **Professionalisme** : stipule que le membre de l'organe de gouvernance s'engage à consacrer à ses fonctions le temps et l'attention nécessaires en assistant notamment, aux assemblées générales des actionnaires.

## **2. Analyse théorique de la relation entre l'audit opérationnel et la gouvernance**

Nous nous proposons dans ce qui suit d'analyser le lien entre ces deux concepts à travers trois théories organisationnelles essentielles à savoir la théorie de l'agence, la théorie des coûts de transaction et la théorie des parties prenantes.

### **2.1. La théorie d'Agence**

D'après la théorie de l'agence, les organisations sont analysées en termes de conflits d'intérêt entre principaux et agents. Selon les pères fondateurs Jensen et Meckling (1976), l'objectif de cette théorie est de définir les moyens de contrôle de la délégation de droits que suppose le contrat de société. À cet égard, les principaux qui sont les propriétaires ou mandants délèguent le contrôle des organisations aux managers qui sont leurs agents ou mandataires (Fama et Jensen, 1983). Cette théorie comporte deux thèmes à savoir : le thème classique et le thème inter-entreprise. D'après Berle et Means (1932), le thème classique est fondé sur l'intérêt personnel des principaux et dirigeants et repose sur la séparation entre la propriété et le management, tandis que le thème inter-entreprise se concentre sur les conflits d'agence au sein d'une organisation entre le conseil d'administration et la direction générale ou la

direction et ses subordonnés (Puyvelde, 2012 ; Caers, 2006). Selon cette théorie, les agents utilisent des marges discrétionnaires pour maximiser leur intérêt au détriment des intérêts des principaux (Jensen et Meckling, 1976).

Afin de résoudre ce déséquilibre, cette théorie propose de lier l'agent au propriétaire par un contrat au terme duquel l'agent doit respecter les méthodes et objectifs et fournir les informations sur la marche des affaires. Mais, cela ne fonctionne jamais totalement suite à la forte asymétrie d'informations entre les deux parties. Autrement dit, l'agent sera toujours le mieux informé et donc ce privilège peut l'amener à développer des politiques qui ne vont pas dans l'intérêt bien compris du propriétaire.

C'est à ce niveau que l'audit opérationnel trouve son fondement théorique. Représentant du propriétaire, l'auditeur permet de s'assurer que la direction exécute ses responsabilités dans le meilleur intérêt de l'organisation ; l'auditeur permet également avec les informations qu'il apporte de redonner au propriétaire la possibilité d'agir en connaissance de cause.

Dans le cadre de la théorie d'agence, l'audit opérationnel est considéré comme un mécanisme qui conduit à la bonne gouvernance à travers l'alignement des intérêts entre les propriétaires et les dirigeants de l'organisation, d'où l'apparition des coûts qui sont supportés par le propriétaire. Jensen et Meckling (1976) notent que « les coûts d'agence apparaissent dans toute situation impliquant un effort de coopération de la part de deux personnes ou plus ». Ces dépenses comprennent les coûts d'audit externe et des procédures de contrôle interne telles que l'audit opérationnel.

Pour Jensen et Meckling, les coûts d'agence apparaissent dans toute situation impliquant un effort de coopération de la part de deux personnes ou plus. Ces théoriciens distinguent entre trois types de coûts, à savoir :

- **Les coûts de surveillance et d'incitation** par les mandats : permettent une orientation pour redresser le comportement de l'agent
- **Les coûts de liaison** par l'agent : qui représentent des coûts payés par l'agent pour la garantie de ses actions
- **Les coûts d'opportunité** : représentent la différence entre le résultat de l'action de l'agent et celui qui aurait été obtenu pour le compte du principal.

Comme l'avance Christopher, (2010, p. 296), le suivi et le contrôle des activités de gestion sont des exemples de coûts d'agence.

Concernant la classification des coûts, le premier type de coût d'agence est la dépense de la surveillance ; ces frais comprennent les coûts de mesure, d'observation et de contrôle du

comportement de l'agent. En fait, le mandant met en place des mécanismes de contrôle pour limiter le comportement opportuniste du mandataire. Ces dépenses comprennent les coûts d'audit externe et les procédures de contrôle interne telles que l'audit opérationnel.

Le second type correspond au coût de cautionnement. Il survient lorsque l'agent conçoit des mécanismes de contrôle tels que l'IAF pour garantir qu'il n'agira pas à l'encontre des intérêts du mandant.

Le dernier type de coût d'agence est le coût résiduel ou encore le coût d'opportunité, qui s'assimile à la perte d'utilité subie par le principal suite à une divergence d'intérêt avec l'agent.

## 2.2. La théorie des coûts de transaction

Selon les théoriciens des coûts de transaction Coase (1937) et Williamson (1975), l'entreprise peut constituer un alternatif du marché. Autrement dit, les transactions exécutées par l'organisation entraînent des coûts inférieurs à ceux du marché appelés aussi coûts de transaction. D'après Elbondo et Pigé (2002) « *ce qui distingue les entreprises des marchés, c'est la capacité qu'ont les entreprises à internaliser certaines transactions et à les réaliser à u coûts moindre que si elles avaient dû se dérouler sur les marchés* ».

Williamson s'est basé sur la théorie de la rationalité limitée de Herbet Simon (1957) qui porte sur la rationalité des acteurs et leurs comportements opportunistes en situation d'asymétrie d'information. Williamson (1988) a fait distinguer entre deux types de coûts de transaction :

- **Les coûts de transaction ex ante** : se rapportent aux frais et aux activités amont précédant la signature des contrats
- **Les coûts de transaction ex post** : correspondent aux coûts d'administration, de surveillance et de contrôle mis en place pour assurer le respect des clauses contractuelles.

À travers cette théorie des coûts de transactions, on comprend que l'audit opérationnel permet la réduction des asymétries d'information entre les différents acteurs en rapport avec l'organisation et par conséquent il contribue à optimiser les processus de gestion et de gouvernance.

## 2.3. La théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes ou « Stakeholder theory » en anglais, tire ses racines des travaux de Berle et Means (1932). Puis le concept des parties prenantes a été mobilisé en management stratégique (Mitroff, 1983) avant de devenir incontournable dans les réflexions sur les systèmes de gouvernance. C'est en fait, Edward Robert Freeman (1984) qui consacre

le modèle en imposant une vision de la stratégie d'entreprise tournée vers la considération de l'ensemble des parties prenantes, au-delà de la prise en compte des seuls intérêts des actionnaires (Jensen et Meckling, 1976). Freeman (1984) donne une définition claire des parties prenantes ; il s'agit de : « *tout groupe d'individus ou individu qui peut affecter ou peut être affecté par la réalisation des objectifs organisationnels* ».

Ainsi, après la domination de la théorie de l'agence depuis Jensen et Meckling (1976), Freeman (1984) propose la Stakeholders Theory pour une prise en compte égale (à leur investissement) des intérêts de l'ensemble des parties prenantes. La théorie des parties prenantes découle donc d'une nouvelle idéologie où la responsabilité de l'entreprise vis-à-vis des parties qui la composent est inscrite comme élément de stratégie de management et de gouvernance.

La Théorie des parties prenantes est donc une approche qui se place sur une perspective d'égalité morale des intérêts de l'ensemble des acteurs, au-delà des intérêts des actionnaires (Boucher M et Pesqueux Y, 2006). Les dirigeants sont incités à se dispenser de leurs obligations morales envers les Stakeholders et de ce fait cette théorie est à la fois managériale et éthique (Jones et Wicks (1999).

**Tableau 2 : Tableau récapitulatif des fondements théoriques de l'audit opérationnel**

Théories		Auteurs et année	Raison d'émergence	Apports
Théories contractuelles	Théorie d'Agence	Jensen et Meckling (1976)	Expliquer les modalités de résolution du problème de divergence d'intérêt et d'asymétrie d'information entre principal et agent.	Traiter les problèmes d'agence en adoptant des mécanismes de gouvernance, de contrôle, et d'incitation.
	Théorie des coûts de transaction	R.H. Coase (1937) Williamsson (1977)	Permet de rendre compte de l'existence de la firme dans l'économie de marché, et de comprendre les formes de gouvernance des transactions permettant d'étudier les formes organisationnelles.	Tenter d'atteindre l'efficacité organisationnelle, à travers la minimisation des coûts de fonctionnement.
Théorie de parties prenantes		Berle et Means (1932) Freeman (1984)	La responsabilité de l'entreprise vis-à-vis des parties qui la composent est inscrite comme élément de stratégie de management et de gouvernance.	Mettre en place une perspective d'égalité morale des intérêts de l'ensemble des acteurs, au-delà des intérêts des actionnaires.

Source : Élaboré par nos soins.

D'après les trois théories traitées, il ressort que le rôle de l'audit opérationnel dans la gouvernance peut se manifester essentiellement aux niveaux de la réduction de l'asymétrie d'information et de la gestion des risques. Les auteurs cités ont souligné que l'audit analyse et évalue la gouvernance en examinant les processus de gestion. Il a donc pour charge de fournir une assurance concernant le déroulement des opérations de l'entreprise et d'assurer le conseil à la direction afin d'améliorer la gouvernance et la prise de décision en se basant sur les résultats réalisés par les missions d'audit.

Il apparaît également que, l'audit opérationnel est passé d'une activité qui reposait sur l'identification des risques à un véritable outil de gouvernance, à savoir l'opportunité de fournir à la direction et au conseil d'administration l'assurance que les processus opérationnels sont efficaces, efficients et économiques. En outre, il contribue à l'évaluation et à l'amélioration des capacités organisationnelles de l'entreprise en matière de gouvernance, grâce à sa vision globale de la situation de l'entreprise. De ce fait, l'audit opérationnel se révèle comme un moyen pour garantir que l'entreprise est à même d'atteindre ses objectifs et de protéger les intérêts de ses bailleurs de fonds en prévenant les dysfonctionnements et en créant de la valeur ajoutée via les pistes d'améliorations proposées.

### **Conclusion**

Tout au long de cette étude, nous avons tenté de saisir la portée des approches théoriques en matière d'audit opérationnel et de gouvernance, ainsi qu'à analyser le lien entre ces deux concepts.

Il ressort que, l'audit opérationnel se nourrit de trois courants théoriques principaux à savoir : la théorie de l'agence, la théorie des coûts de transaction et la théorie des parties prenantes. Son impact sur la gouvernance peut être évalué à deux niveaux à savoir la réduction de l'asymétrie d'information et la gestion des risques de déprédation et de défaillance. En examinant les processus de gestion, l'audit opérationnel permet d'analyser et d'évalue la gouvernance d'une entreprise. Son rôle ne se limite pas à fournir une assurance sur le niveau des opérations de l'entreprise, il s'étend également à un rôle de conseil auprès de la direction, contribuant ainsi à améliorer la gouvernance et la prise de décision, sur la base des résultats obtenus et des rapports établis.

Toutefois, certaines limites méritent d'être soulignées. D'une part, la mise en œuvre de l'audit opérationnel varie d'une entreprise à l'autre en fonction de divers facteurs tels que : la taille de l'organisation, sa structure, ses moyens, ses difficultés, la qualité de son contrôle interne, etc. De plus, la culture organisationnelle, les résistances internes et le degré d'adhésion des

parties prenantes peuvent influencer sur son efficacité. Ainsi, la contribution de l'audit opérationnel à la bonne gouvernance demeure liée à ces facteurs. Par ailleurs, la difficulté d'adapter ses recommandations aux spécificités de chaque entreprise peut limiter son impact réel sur la gouvernance.

Dans cette perspective, nos recherches futures s'orienteront vers une approche comparative entre différents secteurs d'activités afin d'enrichir la compréhension des facteurs qui influencent la relation entre l'audit opérationnel et la gouvernance.

## **BIBLIOGRAPHIE**

**Al-Twajry, A.A.M., Brierley J.A. & Gwilliam, D.R.** (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: An institutional theory perspective *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-31.

**Becour, J.C. & Bouquin H.** (2008), *Audit opérationnel, Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance*, 3<sup>ème</sup> édition : Economica, 13.

**Berle, A. & Means, G.** (1932), *The Modern Corporation and Private Property*, New York: Harcourt, Brace & World.

**Burton, F. G., Emmett, S. A., Simon, C.A. & Wood, D.A.** (2012). Corporate managers, reliance on internal auditor recommendations. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 31(2), 151-166.

**Caers, R., Du Bois, C., Jegers, M., De Gieter, S., Schepers, C. & Pepermans, R.** (2006). Principal-agent relationships on the stewardship-agency axis. *Nonprofit Management and Leadership*, 17 (1), 25-47.

**Christopher, J., Sarens, G.** (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices. *Emerald*, 25 (4).

**Charreaux, G.** (2000). Gouvernement d'entreprise et comptabilité, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica.

**Clark, C.** (2003). The performance information needs of users of the annual reports of government departments, Paper presented at the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Accountability Symposium: Brisbane, Australia.

**Le Code de déontologie de l'Institut of Internal Auditors.** (2017).

**Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Entreprise.** (2008).

**Driessen, A.J.G. & Molenkamp, A.** (1993). The perspective of operational auditing: A new management tool. *Managerial Auditing Journal*, 8(5), 19-25.

**Ebondo, E. & Pigé, B.** (2002). L'arbitrage entreprise/marché : le rôle du contrôle interne, outil de réduction des coûts de transaction. Comptabilité Contrôle Audit, Edition Association francophone de comptabilité, Tome 8, 53.

**Fama, E.F. & Jensen, M.C.** (1983). Separation of Ownership and Control. Journal of Law and Economics, (26).301-326.

**Flesher, D.L. & Zarzeski, M.T.** (2002). The roots of operational (value-for-money) auditing in English-speaking nations Accounting and Business Research, 32(2), 97.

**Freeman, E.R.** (1984), Strategic Management: A stakeholder Approach. Pitman, Boston.46.

**HILMI, Y., & FATINE, F. E.** (2022). The Contribution of internal audit to the corporate performance: a proposal of measurement indicators. International Journal of Performance and Organizations, 1(1), 45-50.

**HILMI, y., & NAJI, F.** (2016). Audit social et performance de l'entreprise : une étude empirique au sein du champ organisationnel marocain. Revue des Etudes Multidisciplinaires en Sciences Economiques et Sociales, 1(3).

doi:<https://doi.org/10.48375/IMIST.PRSM/remses-v1i3.5271>

**Hilmi, Y., & Fatine, F. E.** (2022). Transformation digitale des cabinets d'audit par les réseaux sociaux: Cas de KPMG. International Journal of Economics and Management Sciences, 1(1).

**HILMI, Y.** L'ÉTHIQUE DE L'ENTREPRISE: UN BON MOYEN DE PROTECTION CONTRE LA FRAUDE THE ETHICS OF BUSINESS: A GOOD WAY TO PROTECT AGAINST FRAUD.

**HILMI, Y.** (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. Revue marocaine de recherche en management et marketing, (8).

**HILMI, Y.** (2013). L'audit interne au Maroc: Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. Revue marocaine de recherche en management et marketing, (8).

**HILMI, Y., & Zakaria, E. Z.** (2020). Contrôle interne de l'information financière et exigences de la loi Sarbanes-Oxley: Évaluation et proposition d'une démarche d'implémentation pour les entreprises marocaines. Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, 4(2).

**Hilmi, Y.** (2014). Degré d'intégration de l'audit interne et performance des entreprises marocaines/cas de la région de rabat-sale-Zemmour-Zaïr.

- HILMI, Y., & HILMI, M.** (2019). LA PRATIQUE DE L'AUDIT MARKETING DANS LES ENTREPRISES MAROCAINES: CAS DE LA VILLE D'EL JADIDA. *Revue Internationale du Marketing et Management Stratégique*, 1(1).
- Hooks, J. & Basnan, N.** (2010). Performance reporting by Malaysian local authorities: identifying stakeholder needs. *Responsabilité financière et gestion*, 26 (2), 103-133.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H.**(1976). Theory of the Firm : Agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial economics*, 308.
- Jones, T.M. & Wicks, A.C.** (1999).Convergent stakeholder theory.*Academy of Management Review*, 24 (2), 268.
- Lane, D.C.** (1983).The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability.*The Journal of the Operational Research Society*, 1.
- Mitroff, I.** (1983).Stakeholders of the Organizational Mind: Toward A New View of Policy Making. JosseyBass, San Francisco.
- Normes 2110 de l'IIA sur le gouvernement d'entreprise.** (2013).
- Poisson, M.** (1989). L'Audit : Un outil de progrès au service du secteur public. *La revue administrative*, n° 250, 373.
- Puyvelde, S. V., Caers, R., Du bois, C., and Jegers, M.**( 2012).The governance of nonprofit organizations integrating agency theory with stakeholder and stewardship theories. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 41 (3), 431-451.
- Schick, P., Vera, J. & Bourrouilh-Parege, O.** (2021), *Audit interne et référentiels de risques*, Edition : Dunod, Paris, 36.
- Sourour, H-A. & Gafsi, A.**(2021). Governance failure and its impact on financial distress. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 7.
- Rezaee, Z.** (2009). *Corporate governance and ethics*. Hoboken, New Jersey, USA : Wiley& Sons, (1).