

CHAPITRE I : GENERALITES SUR LE CONTROLE INTERNE

I.1. Définition

Le contrôle interne se définit comme étant une approche structurée de la gestion de l'entreprise qui nécessite un système complexe comprenant :

-des activités opérationnelles, fonctionnelles et administratives qui ajoutent de la valeur en fonction des besoins internes et externes.

-des systèmes de contrôle interne adaptés aux objectifs et aux risques des activités.

-un personnel compétent et intégré pour mener à bien les activités organisées selon une structure appropriée.

-des systèmes d'information et de données qui permettent le suivi des performances de l'entreprise.

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne notamment^{2(*)} :

· « Le contrôle interne c'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de

l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, l'application des instruments de la direction et favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

· «Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle financiers,

mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, d'assurer le respect des politiques de gestion, de sauvegarder les actifs et de garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées. »

· Le contrôle interne est l'ensemble des mesures comptables ou autres que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent.

Il permet que les opérations soient exécutées conformément aux décisions de la direction, de même, le contrôle interne permet que les opérations soient enregistrées de telle façon que les comptes seront réguliers et sincères donnant ainsi une image fidèle.

· ***Pour l'Institut de l'Audit Interne, « Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en oeuvre sous sa responsabilité.***

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources. Le contrôle interne doit permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. »

· Selon le Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), le contrôle interne implique un ensemble d'éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mi-ensembles, aident à atteindre les objectifs.

· Pour l'American Institute of certified public Accountants (AICPA), « le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction. »

Nous pouvons remarquer que toutes les définitions insistent notamment sur deux objectifs d'un bon contrôle interne :

- la recherche de la protection du patrimoine
- la recherche de la fiabilité de l'information financière

Le contrôle interne, en comptabilité, implique donc le respect des règles et des politiques de gestion, la détection et la prévention des fraudes ou des erreurs, la véracité des enregistrements comptables et des [informations financières](#).

Dans le cadre de ce travail scientifique, nous pouvons retenir que le contrôle interne peut être défini comme étant l'ensemble des sécurités que l'entreprise organise pour mettre les opérations sous contrôle ; c'est-à-dire sécuriser le patrimoine de l'entreprise et fiabiliser l'information comptable.

I.2. Les composants du contrôle interne

Les composants du contrôle interne suivent une certaine logique et une certaine cohérence. On retrouve les composants du contrôle interne dans le schéma^{3(*)} suivant :

Mission- Facteurs de réussite- Règles à respecter -Objectifs- Moyens - Pilotage - Organisation
-Procédure -Supervision -Préalables - Contrôle interne

I.2.1 Mission

Les responsables de chaque fonction, département, service de l'entreprise possèdent des objectifs fixés par sa hiérarchie. Ils doivent déterminer leurs propres politiques afin de pouvoir atteindre ces objectifs. A travers ces politiques, les responsables pourront en déduire la mission tout en précisant clairement. Ils doivent décrire les étapes et les actions qu'ils comptent entreprendre pour chaque politique qu'ils ont défini et la finalité de chacune d'elles.

I.2.2 Facteurs de réussite

Il incombe au responsable de service de déterminer les facteurs clés de réussite qui lui seront nécessaire pour atteindre ces missions. Ces facteurs représentent les moyens dont le responsable a à sa disposition, ainsi que l'ensemble des moyens techniques, humains et matériels, qu'il sera en mesure de se les procurer.

Cependant, on n'y trouve :

- Culture d'entreprise propice au changement,
- Image de la qualité dans l'organisme,
- Système qualité

a) culture d'entreprise propice au changement :

Dans un environnement hostile au changement, l'évolution des techniques de contrôle interne peut être inadaptée au regard du contact d'intervention. Au contraire, une entreprise en perpétuel changement peut rendre efficace la réalisation du contrôle interne.

b) Image de la qualité dans l'organisme :

Pour réussir une opération de contrôle interne, il est important que la qualité soit synonyme de progrès en interne. En effet, le contrôle interne doit être un moyen de recenser les fardeaux inutiles afin de les abolir et de redonner une image dynamique de la qualité.

c) Système qualité :

La conception du système qualité peut aussi avoir un impact sur la réalisation du contrôle interne, ainsi l'amélioration du contrôle interne doit tenir compte du contexte dans lequel se situe.

I.2.3 Les objectifs et Nécessité du contrôle

I.2.3.1. objectifs

Le contrôle interne vise deux objectifs majeurs à savoir, la recherche de la fiabilité de l'information comptable et la recherche de la protection du patrimoine de l'entreprise.

1. Fiabilité de l'information financière :

Cet objectif est souvent privilégié car il met l'accent sur l'organisation des fonctions comptables et financières et sur la capacité de l'entreprise à enregistrer fidèlement ses opérations et les restituer sous forme d'états de synthèse.

Cette focalisation sur l'information financière peut s'expliquer au vu des multiples scandales qui ont agité les marchés financiers au cours des dernières années. Ces dysfonctionnements ont conduit le législateur à imposer aux entreprises la mise en oeuvre de dispositif permettant de produire une information financière de qualité.

2. Sauvegarde du patrimoine :

Le contrôle interne est considéré comme une véritable opportunité pour l'entreprise car il permet de faire progresser la maîtrise de son risque et de son activité grâce à l'optimisation et l'accélération des flux au sein de l'entreprise et au décloisonnement de l'entreprise via une meilleure communication et compréhension entre services.

De même pour les salariés, le contrôle interne leur procure un environnement professionnel sécurisé par des procédures, des descriptions de poste... L'harmonie de tous ces éléments permet d'exercer des responsabilités en parfaite connaissance de leur rôle et de leur positionnement dans l'enchaînement des activités de l'entreprise.

Le contrôle interne présente d'autres finalités, il s'agit de :

- Optimisation des opérations et,
- Maîtrise des activités

a) Optimisation des opérations :

Le processus du contrôle interne permet d'identifier des insuffisances dans l'organisation et dans l'exécution des différentes activités de l'entreprise. Ainsi, l'analyse du processus met en évidence des tâches non effectuées, des activités effectuées par des personnes ne disposant pas de la compétence ou des informations nécessaires à l'accomplissement correct de ces tâches ces constatations peuvent ainsi conduire à réorganiser certaines fonctions, et à automatiser certains contrôles.

b) Maîtrise des activités :

La majorité des objectifs du contrôle interne convergent vers la maîtrise des activités de l'entreprise et le pilotage efficace de l'organisation. Ainsi, le contrôle interne institue dans l'entreprise une culture d'autocontrôle à savoir la vérification par chaque collaborateur de la qualité et de la conformité de son travail.

I.2.3.2 Nécessités4(*)

La nécessité du contrôle s'impose suivant :

- § l'objet de l'entreprise où il s'exerce,
- § la forme juridique de l'entreprise,
- § la qualité de celui qui fait procéder au dit contrôle

1. Distinction suivant l'objet de l'entreprise

a. Dans le petit commerce, le contrôle est rare pour deux raisons :

- l'oeil du maître, constamment présent, constitue le meilleur des contrôles,
- les frais qu'entraînerait un control grèveraient trop lourdement le budget du petit négoce.

Le propriétaire d'un commerce de peu d'importance exercera sans aucun doute un contrôle efficace en ce qui concerne une certaine catégorie de fraudes. Si la tenue des écritures est confiée à un employé, la possibilité d'erreurs ou de fraudes existe, à ce point de vue, un contrôle est donc nécessaire ;

b. Dans le commerce de gros, dans la société à succursales multiples, dans les grands magasins de détail, le contrôle est une condition indispensable de l'existence même de l'affaire ;

c. Dans l'industrie, la nécessité d'une surveillance et en même temps d'un contrôle se fait plus absolue encore. En effet, une industrie est formée de services très divers qui, indépendants les uns des autres, doivent fonctionner de telle façon que leurs frais, leur activité, leur main-d'oeuvre et leur rendement se proportionnent exactement en vue d'assurer, avec un synchronisme parfait, la marche et les frais généraux ;

d. Dans une institution financière, on peut dire que le succès tient à deux conditions primordiales :

- la qualité du personnel,
- la qualité des méthodes de travail.

Un double contrôle est donc indispensable, si l'on songe que les opérations de crédit reposent essentiellement sur la confiance, sur le flair de ceux qui l'accordent, sur les connaissances professionnelles des employés qui exécutent et suivent les opérations.

L'insuccès d'un grand établissement de crédit peut provoquer la ruine des petits épargnants, il peut affecter durement le commerce et l'industrie, éloigner les capitaux et provoquer une crise dont l'économie nationale ressentirait les effets.

2. Distinction suivant la forme juridique de l'entreprise

Le contrôle, s'exerce différemment selon qu'il s'agit de sociétés en non collectif, de sociétés anonymes, de sociétés de personnes à responsabilité limitée ou coopératives.

Le contrôle comptable proprement dit ne doit pas être influencé par la forme juridique de l'entreprise.

Le contrôle dirigé vers la découverte de fraudes est moins nécessaire dans les sociétés gérées généralement par les associés eux-mêmes qui, en quelque sorte, vivent l'affaire journellement.

Le contrôle comptable sera toujours efficace là où des possibilités d'erreurs matérielles ou de conception existent.

3. distinction suivant la qualité de ceux qui font procéder au contrôle

Toute entreprise qui fait appel à des capitaux étrangers doit fournir des garanties suffisantes de sécurité.

Le contrôle de l'utilisation de ces capitaux, l'analyse de la gestion de l'entreprise sont deux problèmes qui intéressent grandement le commanditaire, le coopérateur, l'actionnaire et le créancier.

1.2.4 Moyens du contrôle interne

Ces moyens sont constitués de l'ensemble d'outils humains, financiers, techniques, organisationnels... que le responsable possède pour mener à bien un contrôle interne. Les outils sont les différents moyens d'information et d'aide au pilotage⁵⁽⁴⁾

Les moyens financiers servent à savoir s'il y a une adéquation entre les objectifs les budgets, les investissements que l'entreprise souhaite réaliser. La question est de savoir, si toutes les techniques de commercialisation, d'achat et de production concordent avec les objectifs fixés par l'entreprise.

1.2.5 Système de supervision

C'est l'un des aspects fondamentaux du contrôle hiérarchique. Les travaux effectués doivent faire l'objet d'une vérification. Il est essentiel que les travaux supervisés reçoivent une marque matérielle qui permet d'identifier la nature et l'auteur du contrôle.

1. La Direction générale

La direction générale présente au Conseil d'administration un document concernant le contrôle interne effectué au sein de l'entreprise. Ce document contient les différentes informations sur le patrimoine, ressources, la situation financière et opérationnelle, sur les méthodes et procédures utilisées.

La direction doit s'assurer de l'efficacité de la communication entre le centre opérationnel et elle. Elle doit être convaincue de l'efficacité du processus du contrôle interne, ce dernier devient un baromètre du progrès. La direction doit définir précisément les objectifs attendus de ce processus et particulièrement des évolutions souhaitées.

2. Conseil d'administration

Après avoir pris connaissance du document relatif au contrôle interne fournis par la direction générale, le conseil d'administration peut faire usage de ses pouvoirs. En effet, il peut demander de vérifier et de contrôler certaines informations qu'il estime nécessaire. Autre prérogative du conseil d'administration, c'est la possibilité de prendre des initiatives en la matière.

3. Personnel de l'entreprise

Le climat social a un réel impact sur la possibilité ou non de pratiquer le contrôle interne. En effet, un climat social difficile est peu réceptif à l'arrivée de nouveaux projets souvent qualifiés de mineurs au regard de la situation actuelle.

Ainsi, la répartition des tâches doit être clairement définie et le personnel doit être polyvalent pour éviter qu'une opération soit l'apanage d'une seule personne. L'entreprise doit avoir une

bonne politique de gestion et de recrutement du personnel pour faire face aux besoins ponctuels ou permanents de l'entreprise.

4. Expert comptable, Commissaire aux comptes et Comité d'Audit interne

Le contrôle interne généralement effectué par un expert comptable ou un commissaire aux comptes (CAC) concerne un certain nombre d'opérations ou cycles tels que les «ventes clients» ou la mission du contrôleur ([commissaire aux comptes](#) ou expert-comptable) est de veiller sur la conformité des processus.

Dans des entreprises d'une certaine taille, il existe un comité d'audit interne. Ce dernier est chargé de veiller attentivement et régulièrement sur l'élaboration du contrôle interne. Sachant que l'efficacité d'un audit interne dépend directement du contrôle interne

La supervision ne consiste en aucun cas à refaire le travail des collaborateurs ou à intervenir dans leur mission. Mais, la supervision est :

- un acte par lequel la personne chargée de la supervision contrôle les informations et les données passés.
- un moyen d'exprimer la reconnaissance du travail et les efforts des collaborateurs.
- un acte permettant de faciliter, d'améliorer et de fluidifier la communication au sein de l'entreprise.

La personne chargée de la supervision doit laisser une trace écrite du contrôle qu'elle a effectué.

I.3. Principes du contrôle interne

Le contrôle interne doit respecter des procédures^{6(*)} bien spécifiques afin d'atteindre les objectifs fixés. Il s'agit notamment de la comparaison des données internes avec des sources externes d'information (le relevé de facture et les comptes d'un des fournisseurs), de la tenue régulière d'une comptabilité respectant les règles juridiques et comptables, de l'établissement et l'approbation des états de rapprochement bancaire, le contrôle des pièces comptables justificatives, l'inventaire physique des immobilisations et des [stocks](#)...

Le contrôle interne est un document écrit, et informatisé qui est transmis à la direction. Il est mis à disposition de toute personne qui exprime le besoin de le consulter et qui en justifie de ce besoin. Le vocabulaire utilisé dans le rapport sur le contrôle interne doit être simple, claire et accessible à toute personne.

Le contrôle interne doit faire l'objet régulièrement d'une mise à jour si l'entreprise évolue constamment.

Cependant pour évaluer un «bon système» de contrôle interne en [comptabilité](#), il convient de s'appuyer sur des principes tels que^{7(*)} :

- Principe d'organisation et séparation de fonctions,

- **Principe d'indépendance,**
- **Principe d'information et Qualité du personnel,**
- **Principe de permanence,**
- **Principe d'universalité,**
- **Principe d'harmonie,**
- **Principe d'intégration et d'autocontrôle**

I. 3.1. Le principe d'organisation et séparation de fonctions

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il est nécessaire que l'entreprise possède certaines caractéristiques ; l'organisation doit être :

- adaptable,
- adapté et adaptable
- vérifiable,
- Formalisée.

Notons par la suite qu'elle doit comporter une séparation convenable des fonctions.

L'organisation doit être établie sous la responsabilité du chef de l'entreprise. Cette responsabilité consiste à fixer les objectifs, définir les responsabilités des hommes (organigramme), déterminer le choix et l'étendue des moyens à mettre en oeuvre. La règle de séparation des fonctions a pour objectif d'éviter que dans l'exercice d'une activité de l'entreprise, un même agent cumule :

- les fonctions de décisions (ou opérationnelles) ;
- les fonctions de détention matérielle des valeurs et des biens ;
- les fonctions d'enregistrement (saisie et traitement de l'information) ;
- la Fonction de contrôle

Il est clair qu'un tel cumul favorise les erreurs, les négligences, les fraudes et leur dissimulation.

I.3.2. Le principe d'indépendance

Les objectifs du contrôle interne doivent être atteints indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise

I.3.3. Le principe d'information et Qualité du personnel

Les informations doivent être objectives, pertinentes, utiles, vérifiables et communicables.

Tout système de contrôle interne est, sans personnel de qualité, voué à l'échec. La qualité du personnel comprend la compétence et l'honnêteté ; cependant la fragilité du facteur humain rend toujours nécessaires des bonnes procédures du contrôle interne.

I.3.4 Le principe de permanence

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation (contrôle interne) suppose une certaine pérennité de ses systèmes. Il est évident que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

I.3.5 Le principe d'universalité

Ce principe signifie que le contrôle interne s'applique à toutes les personnes dans l'entreprise en tout temps et en tout lieu. Autrement dit personne n'est exclu du contrôle par quelle considérations que ce soient : il n'y a ni privilège ni domaines réservés, ni établissement mis en dehors du contrôle interne

I.3.6 Le principe d'harmonie

On entend par ce principe l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement.

I.3.7 Le principe d'intégration et d'autocontrôle

Ce principe stipule que les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en oeuvre par des recoupements, des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés

I.4. Contrôle interne, Contrôle de Gestion, Inspection et Audit

interne8(*)

I.4.1 concepts

Le contrôle interne ne doit pas se confondre avec :

- l'audit interne
- l'inspection,
- le contrôle de gestion et ;

Il faut noter que :

1. le contrôle interne est l'ensemble des sécurités qui contribuent à la maîtrise de l'entreprise ; il se situe entre la comptabilité et la gestion ;

2. l'audit interne est un examen critique qui vise à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont sous contrôle ; il apprécie le contrôle interne pour voir si les procédures existent (Audit organisationnel), si chacun fait le travail conformément aux procédures (audit de conformité) et si les procédures permettent d'obtenir le meilleur résultat attendu (audit d'efficacité) ;

3. concernant l'inspection, qu'il s'agisse des inspecteurs de police, des inspecteurs de l'éducation nationale ou des inspecteurs de l'armée , ils ont tous pour mission de porter un regard critique sur les personnes dans le but de s'assurer qu'elle respecte les règles qui leurs sont imposées. C'est pourquoi on entend dire en terme de raccourci qu'on inspecte les personnes alors qu'on audit le système (ou le fonctionnement ou les activités) ;

4. le contrôle de gestion s'organise autour de la mesure du suivi et du contrôle des performances réalisées par toute entreprise ou par toute organisation ; le contrôle de gestion relève d'une démarche de la maîtrise de gestion et de conquête de l'efficacité du management ; il a pour rôle d'assister les responsables opérationnels dans la gestion des objectifs financiers et autres. Il intervient déjà au niveau de la planification pour la budgétisation, de la mise en oeuvre pour l'exécution du budget et du contrôle pour l'analyse des écarts.

Le contrôleur de gestion n'étant ni un gendarme, ni un informateur, ni un observateur, il est un opérationnel qui aide la direction générale à concevoir les plans et il doit motiver les responsabilités à tous les niveaux pour qu'ils réalisent le plan et objectifs de l'institution^{9(*)}