



Synergie entre le Contrôle Interne et les Fonctions Transverses : Points de convergences et de divergences

MAAROUFI Abdelkader, BRABIJE Hanane,

Laboratoire d'Économie Sociale, Solidaire et Développement Local.

Faculté Mohammed Premier, Oujda. Maroc

Abstract: Le contrôle interne joue un rôle crucial dans la gestion d'entreprise, il permet d'assurer la conformité, atténuer les risques et optimiser les opérations. Le contrôle interne, défini comme un ensemble de processus et de structures, vise à garantir la conformité réglementaire, à prévenir la fraude et à assurer la précision des rapports financiers. Sa collaboration étroite avec l'audit interne, la gestion des risques et d'autres fonctions connexes favorise une approche holistique de la gouvernance, renforçant la transparence et l'efficacité opérationnelle.

L'objectif de ce papier est de faire un rappel du cadre conceptuel du contrôle interne, examiner également les similitudes et les différences entre le contrôle interne et des disciplines connexes telles que l'audit interne, le contrôle de gestion, le management des risques, le système de management qualité, le système d'information et le système de gouvernance, soulignant ainsi son positionnement précis dans le paysage professionnel.

Keywords: Contrôle interne ; COSO ; Audit interne ; Contrôle de gestion ; Management de risque ; Management de qualité ; Système d'information ; Gouvernance.

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.15575417>

Introduction

Dans le paysage complexe de la gestion d'entreprise, le contrôle interne occupe une place centrale en tant que garde-fou essentiel pour assurer la conformité, atténuer les risques et garantir l'efficacité opérationnelle. Dans le domaine de la gestion d'entreprise, le contrôle interne peut être défini comme un ensemble de processus, de politiques, de pratiques et de structures destinés à garantir la conformité aux réglementations en vigueur, à réduire les risques opérationnels, à prévenir la fraude, à garantir l'exactitude des rapports financiers et à optimiser l'utilisation des ressources. En substance, il s'agit d'un mécanisme de surveillance et de vérification interne qui vise à protéger les intérêts de l'entreprise en garantissant la fiabilité des opérations, la conformité aux normes légales

et la préservation des actifs de l'organisation. Cependant, pour optimiser son impact, le contrôle interne doit travailler en étroite collaboration avec diverses fonctions connexes au sein de l'entreprise. L'audit interne, la gestion des risques, la conformité réglementaire, la gestion financière et la sécurité de l'information sont des fonctions voisines qui améliorent considérablement la gouvernance et les performances globales de l'organisation.

Cette collaboration étroite entre le contrôle interne et ces fonctions complémentaires permet une approche holistique de la gestion des risques, de la conformité et de la protection des actifs de l'entreprise. Cette synergie transversale favorise la mise en place de processus intégrés et d'une culture organisationnelle solide axée sur la transparence, la responsabilité et l'efficacité opérationnelle. Ainsi, une compréhension approfondie du rôle et de l'interaction de ces fonctions voisines est essentielle pour garantir une gouvernance d'entreprise efficace et durable à long terme.

Notre objectif dans cet article est de mettre en lumière les ressemblances et les différences entre le contrôle interne et certains métiers voisins. Car si l'on arrive à déterminer ces ressemblances et ces différences, toutes les confusions et les ambiguïtés se dissipent. En effet, notre intérêt sera focalisé sur le fait d'essayer de préciser le positionnement du contrôle interne par rapport :

- A l'audit interne ;
- Au contrôle de gestion ;
- Au management des risques ;
- Au système de management qualité ;
- Au système d'information ;
- Et au système de gouvernance.

Avant d'aborder chaque élément susmentionné, nous ferons une brève présentation des concepts généraux du contrôle interne.

I. Généralités sur le contrôle interne

1 Evolution théorique du contrôle interne

Le concept de contrôle interne a progressivement gagné en popularité dans les secteurs économiques des nations développées et en développement, qu'ils soient du secteur public ou privé.

Selon le dictionnaire de langue française (1), le terme « contrôle » fait référence à la vérification d'actes, de droits et de documents, ainsi qu'à tout examen effectué pour surveiller ou vérifier. Le terme provient de l'anglais « contrôle », qui signifie direction, commande, conduite et maîtrise. Cependant, dans ce contexte, le mot "contrôle" est compris comme un moyen de maîtrise plutôt qu'une simple vérification.

Selon l'approche traditionnelle, le contrôle interne se compose des mesures et des procédures mises en place au sein des organisations pour garantir la qualité de l'information, la protection du patrimoine, le respect des lois et la mise en œuvre des plans et des politiques de la direction générale tout en assurant l'efficacité des opérations de l'entreprise (2).

Cependant, les termes "patrimoine", "information" et "application des instructions" sont les valeurs fondamentales dans cette définition. En revanche, les idées concernant la "qualité" et l'amélioration des performances sont encore peu développées.

Cette approche classique reflète une vision mécanique de l'entreprise, axée sur l'application stricte des instructions de la direction et la préservation du patrimoine. Néanmoins, la tendance actuelle se concentre sur une perspective plus organique, qui valorise l'autonomie des acteurs, la coordination des activités, l'adaptation des structures, ainsi que l'ambition et la faisabilité des objectifs, en cohérence avec les objectifs de l'entreprise. La notion de contrôle interne devait être mise à jour pour faire face aux limites de cette méthode traditionnelle.

En 1992, l'Institute of Internal Auditors, en collaboration avec des représentants d'entreprises de premier plan, des cabinets d'audit et d'autres organisations professionnelles, a formé le "Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission" (COSO). En novembre 1992, cette commission à but non lucratif a publié le "Cadre intégré de contrôle interne", qui a établi une définition standard du contrôle interne et un cadre pour évaluer son efficacité. Ce standard est appelé COSO.

Le COSO I, défini par IFACI & Coopers et Lybrand en 1994(3), décrit le contrôle interne comme « *un processus mis en place par le conseil d'administration, la direction et le personnel d'une organisation dans le but de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs* » se classant dans les catégories suivantes :

- Réalisation et optimisation des opérations ;
- Fiabilité des informations financières ; et

- Conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

La loi Sarbanes-Oxley, qui a été promulguée aux États-Unis en 2002 suite aux scandales financiers d'Enron et Worldcom, impose aux entreprises qui utilisent des fonds publics d'évaluer leur contrôle interne conformément aux normes de la SEC. De plus, elle a soutenu l'adoption du référentiel COSO. En France, la loi de sécurité financière de 2003 impose à toutes les sociétés anonymes la transparence des comptes.

Depuis 2002, le référentiel initial connu sous le nom de COSO I a évolué vers un second corpus appelé COSO II (Enterprise Risk Management Framework).

Selon le COSO II, le système de contrôle interne est « un processus développé par le conseil d'administration, la direction générale, la direction opérationnelle et tous les employés de l'organisation. La stratégie et toutes les activités de l'entreprise utilisent ce processus. Son objectif est d'identifier les événements potentiels qui pourraient affecter l'organisation et de gérer les risques en fonction de l'appétence de l'organisation au risque. Son objectif général est de garantir la réalisation raisonnable des objectifs de l'organisation » (4).

En ajoutant un quatrième objectif visant à maîtriser les risques liés à la stratégie de l'entreprise (Enterprise Risk Management), le nouveau référentiel COSO II étend le concept de contrôle interne au management des risques de l'entreprise(5). Les objectifs stratégiques reflètent les choix stratégiques de la direction pour créer de la valeur pour les actionnaires de l'organisation. Pour accroître sa valeur, le COSO II introduit une nouvelle notion appelée « risque appétite », qui représente le niveau de risque accepté par l'organisation. Par conséquent, afin de garantir que les résultats de la stratégie de l'organisation soient cohérents avec le "risque appétit" défini pour l'organisation, le "risque appétit" doit être pris en compte lors de l'élaboration de la stratégie.

En somme, le référentiel COSO II intègre les trois objectifs de contrôle interne ainsi qu'un quatrième objectif stratégique. Cependant, cette évolution ne limite pas l'objectif de fiabilité aux seules informations financières.

2 Les objectifs du contrôle interne :

La fixation des objectifs est une étape importante dans toute activité organisée. Plus les objectifs sont adaptés et appropriés, fixés et énoncés clairement de façon formalisée, plus l'assurance de les réaliser est élevée.

Le référentiel COSO établit trois catégories d'objectifs, ce qui permet aux organisations de prendre en compte différents aspects du contrôle interne (6).

2-1. Objectifs liés aux opérations

Les objectifs liés aux opérations sont les plus courants au niveau des processus dont ils définissent généralement la raison d'être. Ils se focalisent sur le pilotage et la réalisation des activités et sont de ce fait orientés vers l'exactitude, le caractère opportun, l'exhaustivité ou le contrôle de certains critères. De plus, les objectifs liés aux opérations visent essentiellement à s'assurer de l'efficacité et de l'efficience des activités et de la sauvegarde des actifs.

Un système de contrôle interne efficace permet d'atteindre les objectifs de l'entreprise à moindre coût en combinant efficacité et efficience. L'efficacité est liée à la réalisation des objectifs, tandis que l'efficience se réfère à l'utilisation optimale des ressources pour produire des résultats. Cela implique la minimisation des intrants pour maximiser les extrants(7).

De plus, le système de contrôle interne doit fixer la sauvegarde des actifs de l'entreprise comme objectif. Cependant, il faut étendre la notion et comprendre par là non seulement les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels, mais également deux autres éléments non moins essentiels :

- Les hommes, qui constituent l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise ; et on retrouve ici la notion de risque, au sens le plus large du terme : sécurité, risque social ;
- L'image de l'entreprise qui peut se trouver détruite par un incident fortuit dû à une mauvaise maîtrise des opérations.

Enfin, et pour être complet, nous pouvons ajouter dans la liste des actifs qui doivent être valablement protégés par le système de contrôle interne, la technologie (aussi bien technique que de gestion) ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise (8).

2-2. Objectifs liés au reporting

L'utilité de la fixation des objectifs liés au reporting consiste à établir des rapports destinés aux parties prenantes. Il existe deux types d'objectifs liés au reporting

- Les objectifs liés au reporting financier interne : ils répondent aux objectifs interne de l'organisation
- Les objectifs liés au reporting financier externe : ils couvrent l'établissement de rapports financiers destinés aux tiers, tels que les états financiers destinés à un usage externe et les autres rapports financiers externes établis à partir des livres ou des registres comptables et financiers de l'entité (9).

Le quatrième chapitre de l'article 404 de la loi Sarbanes-Oxley Act stipule que chaque rapport annuel doit décrire la responsabilité des dirigeants dans la mise en place d'un contrôle interne adéquat et d'une procédure de reporting financier. Il est également nécessaire d'inclure une évaluation de l'efficacité des procédures et du contrôle interne, qui sera certifiée par le cabinet d'audit(10).

La fiabilité de l'information financière, qui comprend à la fois le reporting financier et les informations communiquées aux tiers, favorise une meilleure compréhension et coopération au sein de l'entreprise, renforcée par la connaissance des responsabilités de chacun et des mesures de sécurité à respecter lors de l'exécution des tâches(11).

2-3. Objectifs liés à la conformité

Les objectifs liés à la conformité au niveau du processus peuvent porter sur la conformité aux lois et règlements externes (définition du COSO), à la politique interne ou aux contrats incluse dans la définition de l'IIA au même titre que les lois et règlements externes).

De ce fait, ce type d'objectif consiste à s'assurer que les instructions de la direction sont appliquées par l'ensemble des employés de l'entreprise et ce à travers les conclusions de tout processus de contrôle (par exemple les conclusions de contrôle hiérarchique, les conclusions de l'audit...)(12).

3 Les principes généraux du contrôle interne :

Le contrôle interne concerne l'ensemble de l'entreprise, il s'applique à tout membre, en tout temps et en tout lieu et ne se limite pas aux aspects qui intéressent uniquement les départements comptables et financiers. Le contrôle interne repose sur un certain nombre de principes des principes qui ont été jugé importants à citer pour l'organisation, en vue de l'efficacité des procédures qui y sont mises en place. Ces principes, s'ils sont respectés permettent au système de contrôle de réaliser convenablement les objectifs qui lui sont assignés.

On pourra considérer que le contrôle interne repose sur sept principes (13):

- Principe d'organisation,
- Principe d'intégration,
- Principe de permanence et d'universalité,
- Principe d'indépendance ;
- Principe d'information ;
- Principe d'harmonie ;
- Principe de la qualité du personnel

3-1. Principe d'organisation

Le contrôle interne ne peut se développer dans un contexte anarchique(14). Ainsi, l'organisation se présente comme un élément clé du fonctionnement du contrôle interne. C'est un moyen par lequel le management définit les tâches, les pouvoirs et les responsabilités, prévoit et détermine la structure et la forme de transmission de l'information afin de satisfaire des besoins bien définis (15).

Cependant et selon le Conseil Supérieur d'Ordre des Experts-Comptables, cette organisation doit être préalable, adaptée et adaptable, vérifiable, formalisée, et comporter une séparation convenable des fonctions(16).

Préalable c'est-à-dire conçue à l'avance et ne dépend pas uniquement de l'inspiration ou des contraintes du moment.

Adaptée par rapport aux objectifs, à la stratégie, à la taille et à l'activité de l'entreprise, mais aussi par rapport aux modifications de l'environnement.

Vérifiable dans la mesure où on peut à tout moment s'assurer que l'organisation prévue est respectée en permanence. Ce qui nécessite l'existence des documents écrits (manuel de procédures, organigramme...), conservés et consultables. Bref, l'organisation doit être formalisée.

De même, il est nécessaire pour chaque entreprise et surtout la grande entreprise de **séparer les fonctions fondamentales** et les attribuer à des personnes ou hiérarchies différentes afin de défendre la fraude.

3-2. Principe d'intégration

Ce principe implique le respect de procédures permettant le bon déroulement successif des tâches routinières afin d'éviter les anomalies.

Sa mise en œuvre repose sur les recoupements, les contrôles réciproques et certains moyens techniques appropriés(17).

L'information provient de deux sources d'enregistrement indépendante l'une de l'autre (18) et le contrôle réciproque sert à comparer les enregistrements d'une information par deux personnes différentes. L'usage des moyens techniques a pour finalité la délimitation des risques d'erreurs causés par l'Intervention humaine.

3-3. Principe de permanence et d'universalité

On parle du principe de permanence quand chaque procédure utilisée par l'entreprise est pérenne (appliquée et respectée en permanence). Ce qui permet de révéler aussi bien les faiblesses du contrôle interne que son non-respect.

Le principe d'universalité implique l'application du contrôle interne sur toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu.

3-4. Principe d'indépendance

Le terme indépendance est liée aux objectifs du contrôle interne qui doivent être atteints indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise.

3-5. Principe d'information

Toute information intervenant dans le circuit du contrôle interne doit être pertinente, utile, objective, communicable et vérifiable(19).

- ✓ **Pertinente**, c'est-à-dire adaptée à son objet et à son utilisation, disponible et accessible dans le temps et le lieux voulus.
- ✓ **Objective**, dans la mesure où elle ne doit pas être déformée volontairement dans un but particulier.
- ✓ **Communicable**, c'est dire chaque utilisateur peut en tirer, facilement, les renseignements dont il a besoin
- ✓ **Vérifiable** du moment où elle comporte les références permettant sa justification et son authentification.
- ✓ **Utile**, du moment où son usage doit satisfaire un besoin. Il s'agit, donc, d'une information directe, non redondante et économique.

3-6. Principe d'harmonie

Ce principe signifie que le contrôle interne doit être adapté aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement en fonction de l'importance des risques qu'il évite et du coût de sa mise en œuvre(20).

3-7. Principe de la qualité du personnel

Afin d'avoir un bon contrôle interne, ce système a besoin d'avoir un personnel qualifié(21).

La compétence du personnel peut être amélioré par une politique de recrutement, par la formation permanente, par la formation sur le terrain dispensée par les supérieurs hiérarchiques et par la motivation (rémunération, fixation d'objectifs).

II. Le contrôle interne et les fonctions connexes

1 Le contrôle interne et l'audit interne

Si les deux concepts de contrôle interne et d'audit interne paraissent clairement distincts aux professionnels de l'audit, il n'en est pas de même pour tous ceux qui sont en dehors de ce cercle restreint, à commencer par beaucoup de dirigeants d'entreprise. En effet, pour le cas français les arguments ne manquent pas : l'enquête réalisée par l'Institut Français des Auditeurs Consultants Internes auprès d'un échantillon d'entreprises industrielles et commerciales fait ressortir que :

Très peu de responsables d'entreprises sont capables de donner une définition correcte du contrôle interne et que plus du tiers d'entre eux l'assimilent à la fonction d'audit interne (22).

Or, nous essayerons – dans le développement suivant- de montrer que la fonction d'audit interne ne doit pas être assimilée au contrôle interne. En effet, ce dernier est endogène (23), il fait partie intégrante des opérations et de la structure de l'entreprise.

L'audit interne, par contre est exogène(23) étant externe aux opérations et à la structure de l'entreprise.

Il est intéressant de présenter les définitions des deux fonctions pour éviter la confusion qui subsiste entre elles. L'occasion nous a été offerte pour définir le contrôle interne, il reste donc celle de l'audit.

1-1. L'audit interne

« L'audit interne est, dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont disposent la direction et les gestionnaires de tous niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction mais indépendant des autres services » (24).

Ses objectifs principaux sont (25):

- *Vérifier l'exactitude et l'authenticité des documents comptables, qui sont rapportés aux responsables de la gouvernance.*
- *Identifier si les pratiques comptables standard jugées être appliquées par l'entité sont ou non respectées.*
- *Pour assurer la détection et la prévention de la fraude.*
- *Examiner qu'il existe une autorité compétente pour l'achat et la disposition des actifs.*
- *Vérifier que les responsabilités ne sont engagées que pour des raisons commerciales et à aucune autre fin.*
- *Passer en revue les activités du système de contrôle interne, de manière à rendre compte de la gestion des écarts et des non-conformités.*

En raison de sa vocation universelle à évaluer le contrôle interne, l'audit interne est de plus en plus impliqué dans l'examen global des opérations, des informations, des processus et des décisions de l'entreprise. Cependant, les auditeurs agissent dans le cadre spécifique qui leur est attribué, se concentrant soit sur le contrôle interne lié aux systèmes d'information pour un audit de régularité, soit sur le contrôle interne lié aux systèmes d'organisation et d'animation pour un audit opérationnel, soit sur le contrôle interne global pour un audit de gestion ou de direction. L'audit interne peut être classé selon les objectifs suivants (28) :

- **Audit de conformité / régularité** : La démarche de l'auditeur consiste à comparer ce qui existe à un référentiel donné (lois, procédures etc...). Le travail de l'auditeur consiste à vérifier la bonne application des lois, règles, procédures, descriptions de postes, organigrammesEtc. En fonction des constats l'auditeur signale dans son rapport les anomalies, analyse les causes et les conséquences, et propose des recommandations.
- **Audit d'efficacité /opérationnel** : Dans ce type d'audit il n'y a pas de référentiel, mais l'auditeur use de ses connaissances (le savoir), sa technicité (le savoir-faire), son comportement (le savoir être) et sa maîtrise de la communication (le faire savoir), pour émettre une opinion sur la qualité et la pertinence des procédures, méthodes, structures et organisation...etc.

L'audit d'efficacité, appelé aussi audit de performance comprend les concepts d'efficacité, qui mesurent la réalisation des objectifs, et d'efficience, qui évalue l'optimisation des ressources disponibles.

- **Audit de management / direction** : Pratiquer l'audit de management c'est observer les décisions prises par les gestionnaires, à évaluer leurs effets et à attirer l'attention sur les incohérences et les potentiels. Il vise à évaluer la qualité de l'approche de gestion du risque et du contrôle interne adoptée par les managers par rapport aux objectifs de l'entreprise. L'auditeur interne effectue cette mission pour vérifier que l'entité auditée comprend et applique la politique de gestion des risques et de contrôle interne de l'entreprise en examinant sa cohérence avec la stratégie de l'entreprise.

1-2. La relation entre le contrôle interne et l'audit interne

L'analyse de la relation entre le contrôle interne et l'audit interne est essentielle pour comprendre la dynamique complexe qui sous-tend la gestion efficace des processus et des risques au sein d'une organisation. Alors que le contrôle interne vise à garantir l'efficacité opérationnelle et la conformité aux normes, l'audit interne offre une évaluation indépendante de ces processus de contrôle, fournissant une assurance objective sur leur efficacité et leur fiabilité.

A l'issue de ce qui précède, il est évident que ces deux fonctions démontrent des divergences notables. Néanmoins, malgré ces disparités, elles présentent de nombreuses complémentarités.

B) Quelques points de divergences entre le contrôle interne et l'audit interne :

Il est important de distinguer entre l'audit interne et le contrôle interne, deux aspects cruciaux de la gestion d'une entreprise. Bien que ces deux fonctions partagent un objectif commun, leurs méthodes et leur domaine d'application sont très différents. En examinant de plus près leurs fonctions respectives, nous remarquons des subtilités importantes qui devraient être examinées dans le tableau suivant :

TABLEAU 1 : COMPARAISON ENTRE CONTROLE INTERNE ET AUDIT INTERNE

Base de comparaison	Contrôle interne	Audit interne
Sens	Le contrôle interne fait référence aux méthodes et procédures mises en place par la direction pour contrôler les opérations, de manière à contribuer à la réalisation de l'objectif commercial.	L'audit interne fait allusion au programme d'audit par le cabinet, qui consiste à examiner ses activités financières et opérationnelles par le professionnel.
Qu'est-ce que c'est ?	Système	Activité
Vérification	Le travail d'une personne est vérifié par une autre.	Chaque composante du travail est vérifiée.
Heure de vérification	Dès que la transaction est enregistrée, la vérification est effectuée.	La vérification est effectuée après le travail.
Objectifs	Pour assurer la conformité avec les politiques de gestion	Pour détecter les fraudes et les erreurs
Acteurs	L'ensemble des parties prenantes de l'entreprise : La direction générale, Le conseil, Les employés à tous les niveaux, Les tiers.	Les responsables de sa mise en œuvre : Les auditeurs internes
Référentiels	COSO (I et II) COCO (référentiel canadien) AMF (référentiel français) Le Turnbull guidance (référentiel britannique)	Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, dictées par l'I.I.A.

Source : <https://apprendrelaudit.com/4-differences-entre-audit-et-contrôle-interne/>

B) Quelques points de convergence entre le contrôle interne et l'audit interne :

Il est conclu que Le contrôle interne et l'audit sont deux processus distincts mais complémentaires qui visent à s'assurer que les opérations et les informations financières d'une organisation sont fiables

1. Orientation vers la conformité : Tant le contrôle interne que l'audit interne visent à garantir la conformité aux normes et réglementations tout en favorisant la transparence des opérations et des pratiques au sein de l'organisation.

2. Évaluation des risques : En identifiant les domaines vulnérables et en mettant en place les mesures de contrôle appropriées, le contrôle interne et l'audit interne travaillent ensemble pour évaluer et atténuer les risques potentiels auxquels l'organisation est confrontée.

3. Amélioration de l'efficacité opérationnelle : les deux processus collaborent pour améliorer l'efficacité des opérations de l'entreprise en identifiant les problèmes, en proposant des solutions et en surveillant la mise en œuvre de ces solutions.

4. Processus : le contrôle interne fournit un cadre pour les processus de contrôle interne, tandis que l'audit évalue l'efficacité de ces contrôles et fournit une assurance indépendante sur leur validité.

5. Confiance et transparence : En plus des garanties fournies par le contrôle interne, l'audit renforce la confiance dans les informations financières de l'entreprise, améliorant la transparence et la gouvernance et réduisant les risques opérationnels et financiers.

En collaborant de manière coordonnée, le contrôle interne et L'audit interne travaillent ensemble pour renforcer la gouvernance de l'entreprise, améliorer la gestion des risques et contribuer à une performance opérationnelle optimale de l'entreprise.

2 Le contrôle interne et le contrôle de gestion

2-1. Le contrôle de gestion

La définition et la portée du contrôle de gestion sont difficiles à comprendre. Malgré le fait qu'il existe de nombreuses conceptions envisageables, il serait difficile de les lister toutes. Cependant, pour pouvoir le comparer efficacement au contrôle interne, il est essentiel de retenir quelques définitions du contrôle de gestion :

« Le contrôle de gestion est un ensemble organisé de procédures, de pilotage et de communication permettant :

- Aux individus, de se positionner par rapport à leurs objectifs,
- A l'entreprise, de mobiliser les énergies et d'optimiser les ressources à long, moyen et court terme » (29).

Une autre définition a retenu notre attention c'est celle de R.N ANTHONY « le contrôle de gestion est le processus par lequel les responsables à tous les niveaux s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficacité et efficience dans l'accomplissement des objectifs de l'organisation »(30).

En dernier lieu, une autre définition souligne que le contrôle de gestion consiste à "piloter" la gestion, ce qui implique la planification des actions par rapport aux objectifs établis, le suivi de leur mise en œuvre et des résultats obtenus, ainsi que l'analyse rétrospective des événements pour ajuster la trajectoire en cas d'écart par rapport aux objectifs(31).

Nous pensons que les définitions retenues sont suffisantes pour comprendre, au moins théoriquement, c'est quoi le contrôle de gestion.

Ses objectifs principaux sont(32) :

- Contribuer à la définition de la stratégie
- Suivre la mise en œuvre de la stratégie
- Préparer l'allocation maximum des ressources en conformité avec les objectifs court terme et les objectifs stratégiques.
- Mesurer les performances.
- Piloter l'activité et prendre les actions correctrices.

Le contrôle de gestion se divise en deux grandes catégories(33) : le contrôle régulateur et le contrôle normatif.

➤ **Le contrôle régulateur :** aligne les objectifs de l'entreprise avec ses normes internes par des contrôles bureaucratiques, financiers et de qualité. Son objectif principal est d'assurer la conformité opérationnelle et la satisfaction des clients tout en assurant la santé financière de l'entreprise.

➤ **Le contrôle normatif,** en revanche, Il établit des normes culturelles et d'équipe spécifiques à l'entreprise en utilisant des modèles d'action pour surveiller le comportement des employés. Les normes d'équipe sont des règles informelles qui sensibilisent les membres à leur responsabilité envers l'équipe, tandis que les normes culturelles reflètent les valeurs partagées.

En somme, le contrôle normatif concerne les normes d'équipe et la structure organisationnelle, tandis que le contrôle régulateur comprend les contrôles bureaucratiques, financiers et de qualité.

2-2. La relation entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

Après avoir défini le contrôle interne et le contrôle de gestion, il est évident que ces deux rôles diffèrent considérablement. Néanmoins, ces différences soulèvent de nombreuses interrogations. Sont-elles concurrentielles ou complémentaires ? Ils présentent-ils des similitudes ? Qu'est-ce qui les distingue ? Nous allons explorer ces aspects dans ce qui suit :

A) Les points de divergence entre contrôle interne et contrôle de gestion

Le contrôle interne et le contrôle de gestion ont suscité l'intérêt des chercheurs et des praticiens, vu qu'ils sont deux processus organisationnels de sécurité qui visent les mêmes objets : l'organisation et les processus(34).

Bien qu'ils partagent certains objectifs, le contrôle interne et le contrôle de gestion sont deux concepts différents. Voici quelques points qui les distinguent des autres :

1. Objectifs principaux : Le principal objectif du contrôle interne est de s'assurer que les rapports financiers sont fiables, de respecter les lois et règlements, de prévenir la fraude et de protéger les actifs de l'entreprise. Le

contrôle de gestion (35), en revanche, vise à améliorer les performances opérationnelles en surveillant et en améliorant les processus de gestion, en évaluant la rentabilité des activités, en élaborant des budgets et en analysant les écarts de performance.

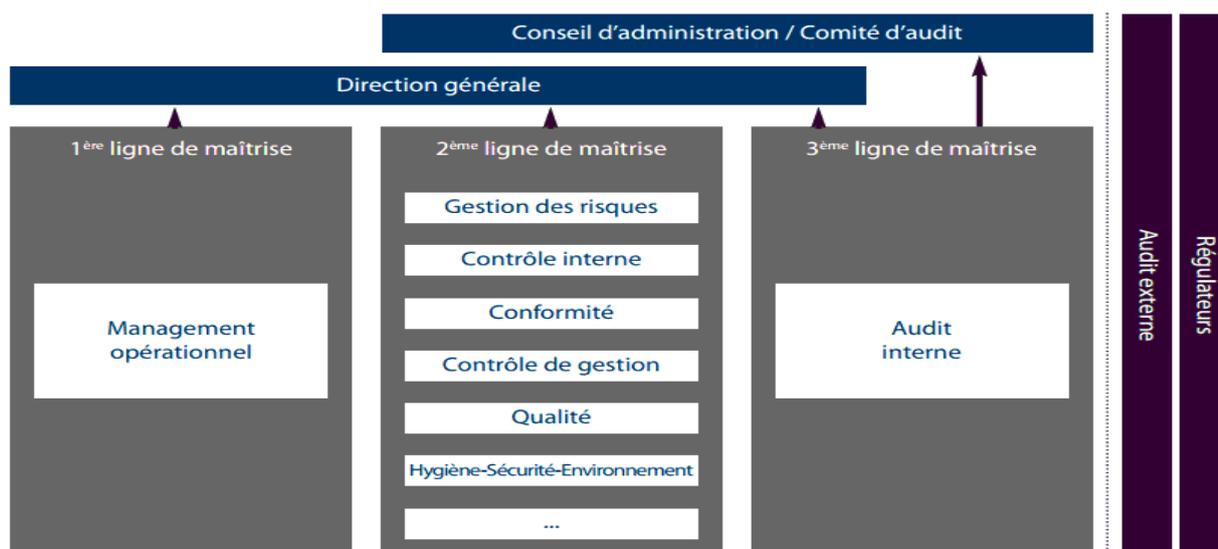
2. Portée : L'ensemble des procédures et des pratiques qui garantissent la conformité, la précision et la sécurité des transactions financières est connu sous le nom de contrôle interne, il répond à des questions telles que "comment les choses se passent ?". D'autre part, le contrôle de gestion se concentre sur la question "combien coûtent les choses ?" quant à lui, met l'accent sur la planification, le contrôle budgétaire, l'analyse des écarts et la prise de décision stratégique, et se concentre sur l'évaluation et l'optimisation des performances opérationnelles et financières de l'entreprise(36).

3. Responsabilité : En raison de la nécessité de garantir la transparence et la conformité, la direction générale, le conseil d'administration et les comités d'audit sont généralement responsables du contrôle interne. Cependant, les gestionnaires opérationnels en particulier la direction financière et générale. Sont souvent responsables du contrôle de gestion et utilisent les données qu'il produit pour prendre des décisions et améliorer les performances.

4. Orientation : Le contrôle interne se concentre souvent sur la conformité, les normes de comptabilité et les réglementations légales, tandis que le contrôle de gestion se concentre sur l'optimisation des performances, l'efficacité opérationnelle et la maximisation des bénéfices.

5. Outils et méthodes : Les procédures de vérification, de suivi et d'audit sont fréquemment utilisées par le contrôle interne, tandis que le contrôle de gestion utilise des outils tels que les tableaux de bord de gestion, les indicateurs de performance clés et les analyses financières pour évaluer les performances de l'entreprise.

Malgré ces différences notables, il convient de souligner que ces deux processus partagent certaines similitudes dans leur objectif commun d'améliorer la performance organisationnelle et de garantir la pérennité et la conformité



de l'entreprise.

Figure : Modèle de trois lignes de maîtrise des activités de l'organisation (IFACI et DFCG, 2013).

Source : Prise de position de l'IIA « les 3 lignes de maîtrise : pour une gestion des risques et un contrôle efficaces », Janvier 2013.

Le modèle ci-dessus (figure 1) met en évidence trois lignes contribuant à la maîtrise des activités de l'organisation. La première ligne de maîtrise intègre des managers opérationnels qui mettent en œuvre les pratiques permettant d'assurer l'efficacité et l'efficacité des opérations. Ils collectent les informations relatives aux processus opérationnels et les transmettent à la deuxième ligne.

La deuxième ligne de maîtrise regroupe les fonctions qui animent et qui assurent un pilotage des dispositifs de maîtrise des activités, notamment les dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion. Le contrôle interne vise à garantir l'efficacité opérationnelle et l'efficacité des ressources, tout en prenant en compte les risques significatifs liés aux opérations, à la communication d'informations, ainsi qu'à la conformité aux lois et aux

règlements. Quant au contrôle de gestion, se consacre au pilotage des performances de l'organisation, visant ainsi à optimiser l'utilisation des ressources mobilisées pour atteindre les objectifs définis par le top management.

L'audit interne, en tant que fonction indépendante, se situe dans la troisième ligne. Son rôle principal est de fournir une assurance à la direction générale sur le degré de maîtrise des activités de deux premières lignes quant au niveau de maîtrise des activités des deux premières étapes. Il s'attèle notamment à évaluer les dispositifs de contrôle management des risques de l'organisation.

B) Les points de convergence entre le contrôle interne et le contrôle de gestion

Le contrôle interne et le contrôle de gestion sont deux processus visant à assurer la maîtrise des activités et l'amélioration des performances de l'organisation (37).

1-Objectifs d'optimisation des performances : Le contrôle de gestion et le contrôle interne visent, l'amélioration des performances de l'organisation. Selon Anthony.G. Hopwood (38), le contrôle de gestion doit assurer à la fois l'efficacité et l'efficience dans la mobilisation et l'utilisation des ressources pour l'atteinte des objectifs de l'organisation. En d'autres termes, la quête de la performance est au cœur des préoccupations du contrôle de gestion. En revanche, le contrôle interne, quant à lui, veille à la maîtrise des risques en mettant en œuvre des mesures préventives. Lorsque ces mesures se révèlent efficaces, les activités de l'organisation tendent naturellement vers la performance.

2-Fiabilisation d'informations financières : Le contrôle interne joue un rôle crucial dans le processus de fiabilisation des informations financières. Il contribue à garantir la fiabilité des indicateurs utilisés dans le contrôle de gestion ainsi que les informations à exploiter en amont. La qualité de ces informations impactera le choix des décisions par les dirigeants. En somme, le contrôle interne œuvre à l'amélioration des processus de contrôle de gestion.

3-Implication de la direction : Tant le contrôle interne que le contrôle de gestion nécessitent une implication forte de la direction et des parties prenantes clés de l'organisation. Ils nécessitent une collaboration étroite entre les différents niveaux de gestion pour assurer une mise en œuvre efficace.

4- Amélioration continue : Tant le contrôle interne que le contrôle de gestion favorisent une approche d'amélioration continue. Ils encouragent l'identification des lacunes et des opportunités d'amélioration pour renforcer les performances et la viabilité à long terme de l'organisation.

5- Adoption de bonnes pratiques de gouvernance : les deux processus sont liés à de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise. Ils renforcent la confiance des parties prenantes dans la gestion et les opérations de l'entreprise en favorisant la transparence, la responsabilité et la conformité.

En reconnaissant ces points de convergence, les entreprises peuvent intégrer de manière plus holistique le contrôle interne et le contrôle de gestion dans leurs opérations quotidiennes, ce qui améliore l'efficacité globale et la gestion des risques.

3 Le Système de contrôle interne et le système de management des risques

Le système de management des risques, intégré au contrôle interne de l'entreprise, évalue les risques via la composante « évaluation des risques », qui comprend la fixation des objectifs, l'identification des événements, l'analyse des risques et leur traitement. Ce paragraphe fournit des détails sur ce système et comment il est lié au contrôle interne.

3-1. Système de management des risques

Le système de management des risques, impliquant de multiples acteurs, englobe toutes les activités et actifs de l'entreprise, et intègre des concepts fondamentaux et des objectifs variés. Il est une composante importante du référentiel de contrôle interne COSO et est défini comme un processus impliquant la direction, le management et l'ensemble du personnel pour identifier et gérer les risques conformément à l'appétence pour le risque de l'organisation afin d'assurer raisonnablement l'atteinte de ses objectifs(39).

Le COSO explique que cette définition contient certains concepts fondamentaux du management des risques de l'entreprise :

- Il est un processus permanent qui irrigue toute l'organisation,
- Il est mis en œuvre par l'ensemble des collaborateurs, à tous les niveaux de l'organisation ;
- Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie,

- Il est mis en œuvre à chaque niveau et dans chaque entité de l'organisation,
- Il permet d'obtenir une vision globale de l'exposition aux risques à l'échelle de l'entité,
- Il est destiné à identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation ;
- Il permet de gérer les risques en fonction de l'appétence pour le risque de l'organisation ;
- Il donne à la direction générale et au Conseil une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs ;
- Il est orienté vers l'atteinte d'objectifs appartenant à une ou plusieurs catégories indépendantes susceptibles de se recouper.

Par ailleurs, le cadre de référence relatif au management des risques de l'entreprise répartit les objectifs d'une organisation en quatre catégories (40).

- **Objectifs liés à la stratégie** : objectifs de haut niveau (liés à la stratégie de l'organisation). Ils sont en ligne avec sa mission et la soutienne.
- **Objectifs liés aux opérations** : objectifs vastes visant l'utilisation efficace et efficiente des ressources.
- **Objectifs liés au reporting** : objectifs axés sur la fiabilité du reporting (tant externe qu'interne).
- **Objectifs liés à la conformité** : objectifs visant la conformité aux lois et règlements applicables.

3-2. La relation entre le contrôle interne et le management des risques

Aux États-Unis, le COSO a publié l'Enterprise Risk Management - Integrated Framework, qui a été traduit en français par l'IFAC et PricewaterhouseCoopers en 2005 sous le titre "Le Management des risques de l'entreprise, Cadre de référence - Techniques d'application". En s'appuyant sur le fondement de l'ouvrage précédent du COSO, l'Internal Control Integrated Framework, ce cadre a été créé pour aider les organisations à identifier, évaluer et gérer efficacement les risques. Il inclut tous les éléments clés de ce dernier dans le cadre plus large de la gestion des risques de l'entreprise.

Le contrôle interne et la gestion des risques sont étroitement liés, avec le système de gestion des risques s'appuyant sur le contrôle interne tandis que ce dernier intègre la gestion des risques en tant que composante. En outre, le système de contrôle interne est amélioré par le système de gestion des risques en le mettant davantage en perspective avec les risques. Cette relation se reflète également dans la cartographie des risques, où le contrôle interne se concentre sur les risques de non-conformité contractuelle et réglementaire, de non-sincérité des comptes et de fraude comptable, tandis que le système de gestion des risques gère les risques stratégiques et financiers ainsi que les risques opérationnels.

Le référentiel COSO 2 met l'accent sur l'importance de l'intégration du contrôle interne dans le management des risques, qui englobe à son tour la notion de contrôle interne. En outre, le contrôle interne intègre l'évaluation du risque en tant qu'élément essentiel du système de contrôle, liant son efficacité à sa capacité à gérer de manière optimale les risques pertinents, en tenant compte de l'appétence globale de l'organisation pour le risque et des seuils de tolérance au risque spécifiques à chaque objectif.

Certes ces deux systèmes de management sont intimement liés, mais il faut préciser que le cadre de management des risques est plus vaste que celui du contrôle interne. Ainsi, le cadre de management des risques suppose, en toute logique, l'entreprise ait atteint au niveau de maturité avancé dans son système de contrôle interne. Le cadre COSO 2 confirme cette idée en notant que le management des risques est plus vaste que le contrôle interne dans la mesure où il élargit la notion de contrôle interne tout en s'appuyant sur celui-ci former un concept plus solide, axé davantage sur le risque(40).

La mise en place d'un dispositif de contrôle interne structuré sur la gestion des risques, tel que décrit par le COSO, permet à l'entreprise d'atteindre raisonnablement ses objectifs(41). Ce processus permet à l'organisation de contrôler les objectifs liés à la fiabilité du reporting et à la conformité aux lois et règlements, offrant une assurance raisonnable quant à leur réalisation.

En revanche, l'atteinte des objectifs stratégiques et opérationnels dépend parfois d'événements extérieurs qui peuvent échapper au contrôle de l'organisation. Par conséquent, dans ce cas, le management des risques ne peut donner qu'une assurance raisonnable que la direction et le conseil d'administration, dans son rôle de supervision, sont informés en temps utile de l'état de progression de l'organisation vers l'atteinte de ses objectifs (42).

4 Le contrôle interne et le système de management qualité

Depuis la certification ISO 9000 version 2000, le management de la qualité a évolué dans toutes les fonctions de l'entreprise, en passant d'une priorité donnée à la qualité du produit à une approche plus globale axée sur la qualité globale, motivée par diverses raisons. Quatre types de raisons expliquent la pertinence de ce développement (43) :

- **Une raison commerciale** : La qualité s'érige en première préoccupation du client.
- **Une raison financière** : La non-qualité se traduit par des coûts directs, indirects et d'opportunité élevés pour l'entreprise.

- **Une raison organisationnelle** : La non-qualité est source de perturbation de l'organisation interne et des relations avec l'environnement externe et particulièrement avec le client.
- **Une raison culturelle** : La culture de qualité améliore de façon déterminante le comportement des acteurs, leur compétence et l'implication dans leur métier.

Les objectifs d'un système de management de la qualité certifié ISO 9001 et d'un système de contrôle interne selon le cadre semblent différents. Malgré ces différences, il existe une convergence entre les objectifs opérationnels du contrôle interne et les avantages du système de gestion de la qualité, ainsi qu'un large chevauchement entre les critères de contrôle interne et les critères de qualité. Les principes du système de gestion de la qualité sont discutés dans ce paragraphe, ainsi que les similitudes et les différences entre celui-ci et le système de contrôle interne.

4-1. Les principes de management qualité

La qualité des produits et des services de l'entreprise peut se contrôler à travers l'adoption d'un système de management qualité. Il s'agit de l'ensemble des structures, des dispositions et des moyens nécessaires pour mettre en œuvre le management de la qualité. Ainsi, pour mener l'entreprise vers de meilleures performances, la direction peut utiliser huit principes de management qualité se présentant comme suit (44) :

- **Orientation client** : Connaître et répondre aux besoins et aux attentes des clients actuels et futurs ;
- **Responsabilité de la direction** : La direction est chargée de fixer la mission et les objectifs de l'entreprise et de créer un cadre propice à l'engagement des employés ;
- **Implication du personnel** : Encourager la participation et l'implication de tous les membres du personnel, reconnaissant leur importance dans l'organisation ;
- **Approche processus** : Gérer les ressources et les activités de manière processuelle pour atteindre les résultats ;
- **Amélioration continue** : L'entreprise doit faire de l'amélioration continue de ses performances un objectif permanent ;
- **Prise de décisions fondée sur des preuves** : Les décisions efficaces se fondent sur l'analyse de données et d'informations ;
- **Management des relations avec les parties intéressées** : Un organisme et ses fournisseurs sont interdépendants et des relations mutuellement bénéfiques augmentent les capacités des deux organismes à créer de la valeur.

4-2. La relation entre le contrôle interne et le management qualité

Selon Pigé, les outils et les dispositifs des systèmes de management qualité jouent un rôle important dans la qualité du contrôle interne(45). Ces deux systèmes de management établissent un nombre de relations entre eux.

En effet, l'IFACI (2004) note qu'il existe une large convergence entre les champs et les modalités dans les démarches qualité et contrôle interne. Le contrôle interne couvre la maîtrise des risques de l'ensemble des processus de l'entreprise alors que, selon le choix de l'organisation, le système qualité peut englober tous les processus et tous les risques de l'organisation(46).

Cette convergence s'observe également en ce qui concerne l'évaluation des risques, ce qui explique la cohérence stratégique de ces deux systèmes : éviter les risques, les réduire, les transférer, les accepter.

Ainsi, l'IFACI (2004) identifie d'autres convergences en termes de méthodes et d'outils entre la démarche qualité et le contrôle interne qui se présentent comme suit :

- Description systématique des processus ;
- Suivi des incidents révélateurs de non-qualité ou de risque ;
- Logique d'amélioration continue par des méthodes participatives (auto-évaluation) et détermination des plans d'actions ;
- Suivi d'indicateurs conjoints.

En somme, le système de contrôle interne et le système de management de la qualité se chevauchent en intégrant les besoins des clients et en mettant l'accent sur le respect des objectifs qualité.

En ce qui concerne les points de divergence, le système de contrôle interne est communément décomposé, conformément à la définition du COSO, en cinq éléments (Environnement de contrôle ; Evaluation des risques ; Activités de contrôle, Information et communication ; Pilotage) par contre le système de management de la qualité est fondé selon la norme ISO 9000 sur huit principes (Orientation client, leadership, implication du personnel, approche processus, management par approche système, amélioration continue, approche factuelle pour la prise des décisions, relations mutuellement bénéfiques avec les fournisseurs(47).

De plus, l'objectif primordial de management qualité est l'établissement d'une relation de confiance avec le client alors que pour le contrôle interne, la relation de confiance est avec les dirigeants et le conseil d'Administration.

Ainsi, l'analyse des risques est l'une des cinq composants du contrôle interne par contre elle semble être ignorée dans la démarche qualité.

Cette différence entre ces deux systèmes se voit également en matière d'audit. La finalité des audits n'est pas la même pour le système de contrôle interne et le système de management qualité puisque l'audit qualité a vocation à identifier des points d'amélioration alors que l'audit interne s'intéresse à l'évaluation de la fiabilité du contrôle interne(47).

5 Le contrôle interne et le système d'information

Dans les entreprises informatisées, la forte dépendance entre le système de contrôle interne et le système d'information est établie à travers des contrôles intégrés dans les systèmes d'information associés à un transfert vers les responsables métiers des activités informatiques et d'alimentation des bases de données, notamment comptables et financières. Ainsi, dans un environnement dominé par les technologies de l'information et de communication, la maîtrise de l'environnement informatique devient une composante essentielle du système de contrôle interne.

L'objectif de ce paragraphe est d'expliquer le concept de management des systèmes d'information et de clarifier son impact sur le système de contrôle interne.

5-1. Management des systèmes d'information

Volle (2001) définit le système d'information comme étant Le système d'information est un ensemble d'informations formalisées qui circulent dans l'entreprise, accompagné de procédures et de moyens pour les gérer. Il collecte, stocke et transforme les données en informations utiles pour les décideurs en garantissant qu'elles sont pertinentes, fiables, complètes et précises(48).

Selon le GTAG, la gestion des systèmes d'information comprend les politiques, les personnes, les procédures et les processus qui régissent l'environnement du système.

En effet, l'IIA (2006)(49), identifie cinq éléments essentiels de management des systèmes d'information dans son guide pratique d'audit technologies de l'information (GTAG) 4 se présentant comme suit:

- **Pilotage des systèmes** : Ce processus identifie les transactions non imputées en raison d'erreurs de traitement ou repère les bases de données corrompues ;
- **Programmation** : Elle doit être supervisée par les organisations qui gèrent leurs systèmes internes afin d'éviter les erreurs qui pourraient compromettre l'intégrité des systèmes essentiels ;
- **Planification** : Le département informatique doit élaborer des plans stratégiques à court et à long terme qui correspondent aux objectifs de l'ensemble de l'organisation. La planification adéquate est essentielle pour garantir que les systèmes d'information soutiennent les objectifs globaux de l'entreprise ;
- **Gestion des fournisseurs extérieurs** : Pour les entreprises qui externalisent certaines composantes de leur système, une gestion efficace des relations avec les fournisseurs externes est cruciale pour préserver l'intégrité de leur système d'information ;
- **Gouvernance des systèmes d'information** : Une bonne gouvernance des systèmes d'information implique d'établir une culture intégrée depuis la direction, de la diffuser à travers les fonctions informatiques, de superviser le développement et le déploiement des politiques et procédures, et d'évaluer les performances.

5-2. Impact du système d'information sur le contrôle interne

Un système d'information de qualité produit un impact positif sur l'efficacité du système de contrôle interne. En effet, un système d'information sophistiqué permet à l'architecture du système de contrôle interne, qui prend en compte et traite efficacement les vulnérabilités spécifiques à l'informatique, de bénéficier des possibilités que l'informatique offre (capacité et rapidité de traitement, de stockage, possibilité de traçabilité, exactitude, etc...) et contribue à l'efficacité des contrôles de plusieurs façons (50):

- En assurant des contrôles systématiques de cohérence au niveau des chaînes de traitement des opérations, le système d'information contribue à la pertinence et à l'efficacité des contrôles internes en produisant une information de qualité et en permettant la détection et la résolution des anomalies ;
- En assurant la traçabilité de toutes les opérations, le système permet de conserver et d'historiser les preuves et de construire des bases de données qui peuvent fournir des indications très utiles et être riches en enseignements ;
- En conservant la trace de toutes les opérations (depuis le déclenchement de l'opération, en passant par sa comptabilisation et jusqu'au règlement), ce qui répond à une exigence fondamentale de contrôle interne. Elle permet aussi une traçabilité complète des modifications de données ou des applications supportant les processus.

Les règles de gestion informatique sont documentées dans le système d'information en intégrant les activités de contrôle interne, offrant une visibilité étendue du système. Les procédures de contrôle interne sont incluses dans l'automatisation des opérations et l'intégration des contrôles, tandis que les technologies de l'information facilitent l'archivage et la recherche rapides et fiables dans les archives. De plus, la gestion des bases de données facilite le pilotage du système et conserve une mémoire de l'efficacité continue du contrôle, tandis que la gestion des accès maintient l'intégrité des données.

En raison des risques spécifiques associés au système d'information, Une collaboration étroite entre la direction financière et la direction des systèmes d'information est nécessaire pour construire un système informatique qui combine les exigences du contrôle interne et optimise les capacités du système d'information en tant que levier efficace du contrôle interne.

Souvent, l'interaction entre les systèmes de contrôle interne et informatique est sous-développée. Le COBIT, une norme de gouvernance des technologies de l'information établie par l'ISACA (Information Systems Audit and Control Association) et adoptée par l'ITGI (Information Technology Governance Institute), est généralement appelé référentiel de contrôle. Les ressources informatiques sont définies par COBIT comme des applications, des informations, de l'infrastructure et des personnes (51) Il fournit un langage commun pour la surveillance et l'audit de la gouvernance du système d'information.

Le COBIT répond aux exigences de gestion en connectant les risques métier, les exigences de contrôle et les aspects techniques. Un cadre de référence structuré par domaine et par processus permet de gérer les activités de manière logique. Selon COBIT, les bonnes pratiques sont un accord d'experts visant à maximiser les investissements en information et à identifier les signes de dysfonctionnement.

6 Le contrôle interne et le système de gouvernance

6-1. Le système de gouvernance

La gouvernance d'entreprise se définit comme étant « un ensemble de mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire » (52). Selon le rapport Cadbury (1992)(53), la gouvernance de l'entreprise est le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées.

Dans un autre sens, l'IFACI définit la gouvernance comme un ensemble de responsabilités et de pratiques exercées par les dirigeants ayant pour but de fournir une direction stratégique de s'assurer que les objectifs sont atteints, attester que les risques sont gérés correctement et vérifier que les ressources de l'organisation sont utilisées de manière responsable. Au sens large le gouvernement de l'entreprise englobe à la fois :

- Les questions relatives aux objectifs de politique générale, au management des risques et au contrôle ainsi qu'à la transparence et à l'évaluation des performances ;
- L'équilibre des pouvoirs entre les organes de direction et la protection des intérêts légitimes des actionnaires et des autres parties prenantes ;
- Et d'une façon générale, le respect de l'ensemble des règles et principes destiné à assurer le bon fonctionnement des entreprises, le succès qui conduit à la création de richesses ainsi que la protection des intérêts des actionnaires.

De ces définitions, nous remarquons que le concept de gouvernance a un sens d'organisation et de contrôle des principaux organes de direction des entreprises et englobant essentiellement les questions d'équilibre des pouvoirs, de contrôles et de transparence financière. L'IFACI identifie cinq objectifs de la gouvernance de l'entreprise et qui se présentent comme suit :

- Organiser pour se préparer à la création de valeur ;
- Créée de la valeur pour le métier ;
- Réduire le risque pour préserver la valeur ;
- Affecter les ressources pour satisfaire les besoins du métier ;
- Mesurer et auditer l'application du modèle de gouvernance.

Au Maroc, un code de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise a été publié en mars 2008 par le Ministère des Affaires Economiques et Générales et la CGEM. Ce code constitue un signal fort en direction des différents acteurs de la communauté des affaires et permet de promouvoir les pratiques de bonne gouvernance au sein des entreprises, consolidant ainsi la confiance indispensable entre tous les partenaires et contribuant à créer davantage de richesses et de valeur pour l'entreprise et l'ensemble de ses parties prenantes(54).

6-2. La relation entre le contrôle interne et le système de gouvernance

La relation entre le système de contrôle interne et la gouvernance est une évidence. En effet, la bonne gouvernance de l'entreprise s'obtient à travers l'adoption d'un système de contrôle interne efficace et en intégrant le système de gouvernance dans son environnement de contrôle et dans son système de pilotage, Pour le code belge de la

gouvernance des entreprises, une bonne gouvernance d'entreprise atteindra son objectif en établissant un équilibre adéquat entre l'esprit d'entreprise et le contrôle ainsi qu'entre la performance et la conformité à règles(55).

La gouvernance de l'entreprise fait référence aux relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes et peut être considérée comme une partie du dispositif de contrôle interne. La gouvernance détermine également la structure par laquelle sont définies les objectifs d'une entreprise, ainsi que les moyens de les atteindre et d'assurer une surveillance des résultats obtenus. Les membres du conseil d'administration doivent avoir une parfaite connaissance de la stratégie, des risques et des actions mises en œuvre pour réussir la stratégie et limiter les risques. Ils doivent être tenus régulièrement informés de l'état d'avancement et cette stratégie et des incidents de manière à pouvoir décider des mesures correctives adaptées (56).

Par ailleurs, si une bonne gouvernance s'appuie obligatoirement sur un système de contrôle interne efficace, ce dernier englobe, de son côté, le système de gouvernance de l'entreprise comme condition déterminante de l'efficacité du système de contrôle interne, particulièrement dans les entreprises d'une taille importante.

CONCLUSION

Le contrôle interne en générale et les fonctions voisines en particulier occupent une place importante dans l'entreprise, ce sont des notions fondamentales du management de l'entreprise et leurs interprétations constituent une préoccupation majeure d'un nombre important de chercheurs et de cadres de référence.

Dans ce papier, plusieurs sujets liés au contrôle interne et à son interaction avec d'autres fonctions de gestion ont été explorés. Nous avons présenté la relation complexe entre le contrôle interne, l'audit interne, le contrôle de gestion, la gestion de la qualité, les systèmes d'information et la gouvernance d'entreprise. Il met en évidence les interconnexions et les différences entre ces divers systèmes, ainsi que le rôle crucial du contrôle interne au sein de ces fonctions.

L'audit interne joue un rôle essentiel en évaluant l'efficacité du contrôle interne au sein d'une organisation. Il se concentre sur l'évaluation de la gestion des risques, la conformité aux politiques et la vérification de l'efficacité des processus opérationnels. L'audit interne est un outil puissant pour identifier les lacunes dans le contrôle interne et recommander des améliorations.

Le contrôle de gestion, quant à lui, est axé sur la planification, le suivi et l'optimisation des performances organisationnelles. Il repose sur la collecte et l'analyse de données financières et opérationnelles, et il mesure des résultats en comparaison avec les objectifs fixés, il est étroitement lié au contrôle interne pour garantir une prise de décision informée et une gestion efficace des ressources.

La gestion de la qualité vise à améliorer la qualité des produits et des services de l'entreprise. Elle repose sur des principes de gestion de la qualité tels que l'orientation client, la responsabilité de la direction, l'implication du personnel, l'approche processus, l'amélioration continue, la prise de décisions basées sur des preuves et la gestion des relations avec les parties prenantes. Le contrôle interne partage des convergences avec la gestion de la qualité, notamment en ce qui concerne la description systématique des processus, le suivi des incidents révélateurs de non-qualité, la logique d'amélioration continue et le suivi d'indicateurs conjoints.

Les systèmes d'information, qui collectent, stockent, traitent et communiquent les données au sein de l'organisation, jouent un rôle crucial dans le contrôle interne. L'intégration des contrôles dans les systèmes d'information permet d'automatiser les opérations, de garantir la traçabilité des données, de gérer les accès et de faciliter la surveillance continue.

En ce qui concerne la gouvernance d'entreprise, elle englobe la structure de direction, le conseil d'administration, les actionnaires et les parties prenantes. La bonne gouvernance nécessite un système de contrôle interne efficace pour surveiller les performances, gérer les risques et garantir la transparence financière.

Dans l'ensemble, le contrôle interne occupe une position centrale en tant que catalyseur de ces fonctions, il est au cœur de ces fonctions, fournissant les bases pour évaluer la performance, gérer les risques et garantir la conformité. Il s'agit d'une composante essentielle favorisant une gouvernance solide, une gestion performante et une qualité optimale. Il crée des liens significatifs entre ces systèmes pour garantir la durabilité et la réussite de l'entreprise.

REFERENCES

1. Dictionnaire de langue française Le Robert. 1994.
2. BARBIER .E. « L’audit interne : permanence et actualité ». Editions d’organisation. 1995 ; p21.
3. IFACI, COOPERS, LYBRAND. « La nouvelle pratique du contrôle interne ». Editions d’organisation. 1994. p. 14.
4. L’AFAI. « Contrôle interne et système d’information ». 2ème édition. 2008 juillet p. 53.
5. EBONDO WA MANDZILA (E., RENARD J. « La gouvernance de l’entreprise : une approche par l’audit et le contrôle interne ». Edition l’Harmattan. 2005. p. 91.
6. COSO, PWC, IFACI. Référentiel intégré de contrôle interne : Application au reporting financier externe. Edition Eyrolles. Paris; 2014. p. 116.
7. VANSTAPEL FR. Lignes directives sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, INTOSAI,. Bruxelles; 2004. p. 12.
8. RENARD J. Théorie et pratique de l’audit interne. 7ème édition d’organisation. Paris; 2010. p. 145.
9. COSO, PWC, IFACI. Référentiel intégré de contrôle interne : Application au reporting financier externe. Edition Eyrolles. Paris; 2014. p. 31.
10. PIGE B. Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations. Economica. Paris; 2008. p. 150.
11. YAICH. A. Le nouveau contrôle interne. Les éditions Raouf Yaich. 2011. p. 123.
12. CHEKROUN M. Le rôle de l’audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, thèse de doctorat. Telmcen: Abou Bekr Belkaid; 2014.
13. MIKOL A. « principes généraux du contrôle interne ». Revue Française du comptabilité. 1991. p. 72.
14. RAFFEGEAU J. Audit et Contrôles des Comptes. Public-Union, 1979. p. 80.
15. HELLRIEGEL D, SLOCUM JW, WOODMAN RW. Management des organisations. De Boeck; 1992. 693 p.
16. MIKOL A. « principes généraux du contrôle interne ». Revue Française du comptabilité. 1991. p. 73.
17. Actes du 32° congrès national français. 1977 p. 23.
18. COLLINS L, VALIN G. Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques. Dalloz. 1992. p. 36.
19. MIKOL A. « principes généraux du contrôle interne ». Revue Française du comptabilité. 1991. p. 77.
20. Actes du 32° congrès national français. 1977 p. 39.
21. CNC C. Appréciation du contrôle interne., 1984. p. 27. (notes d’information).
22. Revue Française de l’Audit Interne., spécial anniversaire ,1990 1965 .p3.
23. COLLINS L, BENJELLOUN SE. « L’Audit interne : outils de compétitivité ». Public-union. Paris et Toubkal, Casablanca; 1994. p. 39.
24. IFACI. Institut français de l’audit et du contrôle internes.
25. AMMAR S. « Le rôle de l’auditeur interne dans le processus de gouvernance de l’entreprise à travers l’évaluation du contrôle interne », Institut des Hautes Etudes Commerciales de Sfax. In Tunisie; 2007. p. 03.
26. AMACI. 11ème conférence de l’Union Francophone de l’Audit Interne,. Casablanca; 1993.
27. RENARD J. « Théorie et Pratique de l’audit interne ». les éditions d’organisation. 1994. p. 41.
28. BOUDRIGUA Zied. Commissaire au compte, « Séminaire Méthodologie de l’audit et d’évaluation du contrôle interne ». Alger; 2006. p. 05 et 06.

29. N. GUEDJ. « le de gestion : pour améliorer la performance de l'entreprise ». Pans, les Editions d'Organisation. Pans ,1991, 4 nov 2023. p. 384. Disponible sur: <https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/le-contrôle-de-gestion-9782708124189/>
30. ANTHONY. R.N. « La fonction contrôle de gestion »,Public-Union. 1993. p. 10.
31. Revue Française de l'Audit Interne. déc 1994;(122) p 12.
32. BOISSELIER P, CHALENÇON L, DORIOLO D. Contrôle de gestion. Vuibert. 2013. p. 13-4.
33. RAJTERIC. L. Quel est le rôle du contrôle de gestion? Définition et outils. 27 déc 2022;
34. DE LAGARDE, O., KEREBEL, P. « Le contrôle interne face au contrôle de gestion », publié dans « Le contrôle de gestion en mouvement : Etat de l'art et meilleures pratiques - Regards croisés de professeurs et praticiens", BERLAND, N., XAVIER SIMON, F. 2011;p 193-215.
35. BOUQUIN, H. « Les Fondements du Contrôle de Gestion ». PUF. 1994. (Que sais-je?).
36. OUASHIL, M, OUHADI, S. « Interaction contrôle interne- contrôle de gestion : une approche théorique », Journée Scientifique sous le thème " le contrôle de gestion, passé, présent et futur ". EST Casablanca, Maroc. 2016 mars.
37. IFACI, AMRAE. Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance [Internet]. 2013. Disponible sur: http://www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers_upload/2013_AMRAE_IFACI_PP_1709_0.pdf
38. BERLAND N, ANTHONY. G, HOPWOOD. le contrôle comme phénomène organisationnel et social », publié dans,Les grands auteurs en contrôle de gestion. In: EMS. 2005 cité 4 nov 2023. p. 367-89. (Bouquin). Disponible sur: <https://basepub.dauphine.psl.eu/handle/123456789/749>
39. IIA, IFACI. Manuel d'audit interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des 104 risques,. 2015;Chapitre 4.p.4.
40. COSO 2. Le cadre de management des risques de l'entreprises. 2004 p. 312.
41. PWC, LANDWELL. Contrôle Interne - Au-Delà Des Concepts, 40 Questions Aux Praticiens. 2004. p. 22-3.
42. COSO, PWCI, IFACI (trad). Le management des risques de l'entreprise : Cadre de référence-Techniques d'application.
43. YAICH. A. Le nouveau contrôle interne. Les éditions Raouf Yaich. 2011. p. 129.
44. ISO 9000. Systèmes de management de la qualité - Principes essentiels et vocabulaire. 2005.
45. PIGE B. Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations. Economica. Paris; 2008.
46. IFACI. Prise de position : Audit interne-Qualité. 2004 p. 4.
47. ANTOINE.S. La gestion transdisciplinaire du risque dans un système intégrée d'approches du contrôle : cas du secteur de l'habitat social, Identification et maitrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion. 2003. p. 10.
48. IIA, IFACI. Manuel d'audit interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des 104 risques,. 2015;Chapitre 7.p.9.
49. IIA. Guide pratique d'audit des technologies de l'information (GTAG) 4: Management de l'audit des systèmes d'information. 2006 p. 5.
50. YAICH. A. Le nouveau contrôle interne. Les éditions Raouf Yaich. 2011. p. 137.
51. MOISAND D, GARNIER DE LA BAREYRE F, Cobit. : Pour une meilleure gouvernance des systèmes d'information,. Edition Eyrolles. 2009. p. 5.
52. CHARREAUX, G. Vers une théorie du gouvernement des entreprises. 1996. p. 56.
53. CADBURY. The financial aspects of corporate governance. 1992.

54. Ministère des Affaires Economiques et Générales de la CGEM. (2008), Gouvernance d'entreprise : code marocain de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprises,. p. 5.
55. COMMISSION CORPORATE GOVERNANCE. Le code belge de gouvernance d'entreprise, Bruxelles,. 2005 p. 11-25.
56. PWC, LANDWELL. Contrôle interne au-delà des concepts, 40 questions aux praticiens. 2004. p. 21.