

**Licence Fondamentale «Sciences Economiques et Gestion» (S5)**  
**Audit Général (2017-18)**

**Thème 4: Evaluation du contrôle interne**

- 4.1 Contrôle interne: définition, objectifs et portée
  - 4.2 Composantes du contrôle interne
  - 4.3 Evaluation du contrôle interne
- 

Les thème 1 et 2, concernant l'introduction à l'audit et la méthodologie de l'audit, ont permis de percevoir déjà l'importance de l'évaluation du contrôle interne en tant que phase de l'audit et son influence sur la planification et l'extension de la phase qui la suit, celle de la vérification directe des caractéristiques de l'objet audité.

Ce thème est consacré à l'évaluation du contrôle interne, une des tâches les plus critiques réalisées par l'auditeur, pour mieux saisir sa nature et son apport à la mission d'audit (voir la section 4.3). Pour cela, il est essentiel d'approfondir auparavant (voir les sections 4.1 et 4.2) dans la compréhension du contrôle interne, qui est une des responsabilités majeures des dirigeants de l'entreprise, à travers la présentation de ses objectifs, sa portée et ses composantes.

**4.1. Contrôle interne : définition, objectifs et portée**

Il existe différentes définitions du contrôle interne, qui convergent concernant sa nature et objectifs. Par exemple, Lahyani (2011) définit le contrôle interne comme étant « l'ensemble de[s] mesure[s] de contrôle comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des renseignements comptables et des comptes annuels qui en découle ». Cet auteur souligne particulièrement que le contrôle interne a un caractère préventif plus que répressif (« contrôle » en tant que « maîtrise » et non « inspection ») et forme partie intégrante de la gestion de l'entreprise.

Le Guide d'Audit résume les définitions institutionnelles du contrôle interne à travers les caractéristiques suivantes, qui en clarifient aussi les objectifs :

- «ensemble de méthodes et procédures,
- visant à organiser les activités des entreprises,
- prévenir et détecter les irrégularités et inexactitudes,
- à s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité des enregistrements comptables,
- dans le respect des instructions de direction et la recherche de l'amélioration des performances».

Les mécanismes du contrôle interne au sein d'une entreprise donnée peuvent prendre deux formes distinctes :

- La première se matérialise à travers des procédures qui peuvent donner lieu, une fois réunies, à un manuel de procédures; il s'agit dans ce cas de la dimension formelle du contrôle interne.

- La deuxième forme à travers laquelle se manifeste le contrôle interne, et qui en représente la dimension informelle, est celle relative aux usages et coutumes qui passent à former partie du mode de gestion de l'entreprise.

De façon similaire, il est possible de considérer que le contrôle interne concerne différents éléments existant au sein de l'entreprise relatifs aux:

- «Principes généraux d'organisation : une organisation claire est établie et reconnue au sein de l'entreprise; personnel compétent et intègre, etc;
- Procédures de sécurité et de contrôle: séparation des fonctions, contrôles des opérations, existence de délégations, protection physique, restrictions d'accès» (Guide d'Audit).

Ces considérations sont importantes car, à l'heure d'examiner le contrôle interne et d'en évaluer l'efficacité, l'auditeur devra adapter la démarche à suivre, et les outils à utiliser, à la nature des différentes composantes du contrôle interne. La composante formelle est plus facile à appréhender, puisqu'elle se base sur un fonds documentaires et des pratiques bien établies, alors que la composante informelle ou relative au principe généraux a un caractère diffus, plus difficile à saisir.

Pour sa part, Lahyani (2011) distingue deux aspects essentiels que revêt le contrôle interne selon s'il a ou non une incidence directe sur les comptes produits par l'entreprise :

- a- Le contrôle interne a une incidence directe sur les comptes si son objectif est :
- La préservation du patrimoine et ressources de l'entreprise: couverture des différents risques qui pourraient engendrer des pertes à l'entreprise, relatifs à (i) la conservation des biens physiques (ii) les moyens pour assurer la pérennité de l'entreprise (paiements, encaissements, ..) (iii) couverture des risques dus au facteur humain (erreur, négligence, fraude) (iv) couvertures de risques naturels.
  - La qualité (et donc la fiabilité, qui est une composante de la qualité) des informations comptables, susceptible d'assurer la régularité et sincérité des enregistrements qui alimentent les comptes annuels. Ceci concerne le respect des délais et du niveau de qualité des documents produits pour (i) respecter les obligations d'information externe (ii) alimenter les processus de prise de décision de la direction.

Les éléments du contrôle interne qui contribuent à ces objectifs doivent recevoir une attention particulière de la part de l'auditeur.

- b- Le contrôle n'a pas d'incidence directe sur les comptes quand il vise:
- Le respect de la politique de la direction. Pour cela les décisions et instructions doivent être communiquées de façon claire aux intéressés, les moyens d'exécution pourvus, et des procédures de contrôle d'exécution mises en place.
  - L'amélioration des performances de l'entreprise (outils de pilotage de l'entreprise, formation, gestion de la qualité, etc)

## 4.2. Composantes du contrôle interne

Lahyani (2011) propose la décomposition du contrôle interne en les catégories suivantes:

### a- Le système d'organisation

Concerne la définition et diffusion d'un organigramme clarifiant les pouvoirs et responsabilités des membres de la direction; la séparation des tâches qui rendent possible le contrôle réciproque de leur exécution; la description des fonctions (inclure les aspects relatifs au traitement de l'information); et le système d'autorisation (qui autorise quoi, et comment).

#### b- Le système de documentation et d'information

Concerne les procédures écrites (traitement de l'information, enregistrement, contrôles); les documents supports de l'information; les rapports financiers et de gestion; et le manuel de procédures.

#### c- Le système de preuves

Son objectif est que seules les transactions régulières et opportunes sont autorisées, engagées, exécutées et enregistrées, que toutes les transactions satisfaisant ces critères sont tenues en compte et que les erreurs sont détectées et corrigées.

Pour atteindre cet objectif, les moyens à mettre en œuvre incluent :

- L'organisation de la comptabilité,
- La conception rigoureuse du système informatique,
- La pré-numérotation et contrôle des séquences,
- Les rapprochements («comparaison» de deux chiffres de sources indépendantes, ou entre un chiffre et sa source ou avec des normes préétablies),
- La documentation des contrôles,
- Le classement des documents.

#### d- Les moyens matériels de protection

Ces moyens concernent aussi bien la protection des biens physiques que la restriction de l'accès aux actifs intangibles, à certaines informations, et aux documents permettant de générer certaines opérations.

#### e- Le personnel

Cette composante du contrôle interne concerne les mesures adoptées pour assurer la qualité du personnel, et donc pour favoriser la fiabilité du contrôle interne: recrutement (par exemple, les compétences requises pour un poste), formation (par exemple, pour le développement des compétences), politique salariale (instrument de motivation, entre autres), etc.

#### f- Le système de supervision

Son objectif est d'assurer que les contrôles mis en place fonctionnent régulièrement et sans anomalies et qu'ils sont adaptés aux besoins. La supervision peut être assurée par les chefs de services, par les services de contrôle de gestion et de contrôle interne ou, dans le cas de petites entités, par le chef d'entreprise.

### 4.3. Evaluation du contrôle interne

L'évaluation -ou examen- du contrôle interne constitue une étape très importante de la mission d'audit; elle permet non seulement de vérifier l'existence et mise en œuvre du contrôle interne mais aussi de vérifier à quel degré le contrôle interne est efficace et adapté aux objectifs.

L'auditeur doit donc :

- identifier les éléments constituant le contrôle interne: s'assurer de l'existence du contrôle interne et saisir sous quelles formes il se manifeste;
- vérifier la mise en œuvre effective des contrôles qui donne tout son sens à l'existence des mécanismes de contrôle interne;
- vérifier que celui-ci permet de détecter les anomalies et d'en favoriser la correction (efficacité et donc fiabilité du contrôle interne).

### 4.3.1. Apport de l'évaluation du contrôle interne à l'audit

L'objectif de définir et appliquer le contrôle interne est celui de détecter les anomalies et d'en favoriser la correction. Ce sont, en effet, les critères qui en déterminent l'efficacité. L'auditeur doit être attentif aux considérations suivantes :

- si le contrôle est adapté au risque principal d'erreur;
- si le contrôle prend en compte la totalité des conséquences (significatives) de ce risque;
- si le contrôle permet d'identifier les causes des anomalies et non seulement d'en observer les effets;
- si la correction des anomalies est accompagnée d'une remontée d'information qui génère des actions correctrices qui permettent d'éviter leur répétition (modification et formalisation de nouvelles procédures).

L'audit permet de s'assurer que les principaux processus réalisés au sein de l'entreprise soient cohérents, que le contrôle interne couvre la totalité de ces processus, de façon adaptée aussi bien à la structure de l'entreprise qu'au(x) type(s) d'activité(s) de l'entreprise.

L'importance de l'évaluation du contrôle interne découle donc du fait qu'elle permet d'estimer le risque de contrôle et qu'elle fournit des éléments décisifs pour la réalisation de l'étape suivante de la mission d'audit, celle de «validation directe des caractéristiques de l'objet audité». Parmi ces éléments se trouve l'identification des forces du contrôle interne sur lesquelles l'auditeur peut s'appuyer lors de la validation directe.

### 4.3.2. Démarche d'Evaluation

L'auditeur intègre le contrôle interne dans sa mission comme suit (Guide d'Audit) :

- «Prise de connaissance des procédures: entretiens, examens des manuels de procédures et des documents associés aux procédures, schématisation du système (narration et/ou diagramme) et tests de procédures visant à apprécier la mise en œuvre des procédures (validation de la compréhension et de la conformité),
- Evaluation du contrôle interne: identification des points forts et des points faibles dans l'enjeu du risque d'audit (les points forts sur lesquels on peut s'appuyer font l'objet de tests de permanence visant à s'assurer que leur caractère est maintenu), détection des possibilités de fraudes et d'erreurs,
- Exploitation de l'évaluation du contrôle interne: par la réalisation d'une connexion entre l'évaluation du contrôle interne et le programme de contrôle des comptes qui vient compléter la mesure du risque».

Pour appuyer la prise de connaissance l'auditeur conduit deux types de diligences:

- Tests de conformité, dont le but est de s'assurer que la réalité correspond (c'est-à-dire, est conforme) à la description qui en a été faite,
- Tests de procédures, dont le but est de s'assurer que l'application des procédures donne bien les résultats attendus en termes de réduction du risque.

Cette démarche générale pour l'évaluation du contrôle interne se concrétise à travers un ensemble d'étapes et d'activités (Lahyani, 2011):

#### **1- Identification des risques généraux et évaluation de leur incidence**

Il s'agit de risques qui ont pour origine des facteurs du contexte global de l'entreprise tels que la structure, la répartition de fonctions, le mode de gestion de la direction, le système d'information, etc.

En évaluant chacun de ses facteurs l'auditeur peut alors apprécier si l'entreprise offre un environnement favorable ou nuisible à la conception et application d'un contrôle interne efficace.

Par exemple, l'auditeur vérifie si :

- Le management est sensibilisé aux problèmes de contrôle,
- Le management dispose d'un reporting mensuel ou trimestriel et commente les résultats obtenus,
- Il existe un service de contrôle de gestion.

## **2- Identification des fonctions (ou systèmes) significatifs**

Il s'agit des fonctions qui traitent des données répétitives qui peuvent avoir un effet significatif sur les comptes annuels. L'auditeur détermine en cette étape les fonctions pour lesquelles il doit évaluer en détail les procédures de contrôle interne. Ainsi, si l'auditeur estime, après évaluation de ces procédures, qu'il peut s'appuyer sur elles, ceci lui permettrait de réduire le nombre des contrôles effectués lors de la vérification directe (qui seraient, sinon, très élevés, vu le caractère répétitif des données traitées par ces fonctions).

Généralement, ces fonctions sont: ventes – clients; achats – fournisseurs; trésorerie; salaires; stocks; etc., tout en dépendant de facteurs relatifs à l'entreprise et à son activité.

## **3- Prise de connaissance du système**

Il s'agit de mieux comprendre les processus de traitement de l'information depuis l'initiation d'une opération jusqu'à sa traduction sur les documents comptables.

Parmi les outils utilisés par l'auditeur lors de cette étape on trouve particulièrement les entretiens, que ce soit avec la direction ou avec les intervenants au niveau de chaque processus, et l'analyse des documents (manuel des procédures, tout spécialement)

## **4- Description du système**

Il s'agit pour l'auditeur de documenter l'information recueillie pendant la phase précédente, pour s'y référer chaque fois qu'il en a besoin tout au long de la mission actuelle, et des missions suivantes en tenant compte de possibles changements. Il est donc logique que ces documents soient inclus dans le dossier permanent de l'audit.

## **5- Vérification de l'existence du système**

Cette vérification est réalisée au moyen de tests de conformité dont le but, comme il a été précisé ci-dessus, «est de s'assurer que la réalité correspond (c'est-à-dire, est conforme) à la description qui en a été faite», dans ce cas il s'agit de la description que l'auditeur a faite.

Dans la pratique, l'auditeur choisit une ou plusieurs opérations représentatives et réalise son suivi en s'assurant, à chaque phase du processus, que les documents et les contrôles qui figurent sur la description correspondent à la réalité.

Ces tests doivent être réalisés chaque année pour garantir que les descriptifs sont à jours.

## **6- Evaluation des risques dus à la conception du système**

Il s'agit de déterminer si le contrôle interne est capable de protéger l'entreprise contre les risques d'erreurs qui pourraient affecter la qualité de l'objet à auditer. Dans le cas de l'audit des comptes annuels il s'agit des risques concernant la régularité, la sincérité et l'image fidèle de ces comptes.

L'auditeur peut procéder de deux façons différentes :

- (i) Au niveau du descriptif du système (processus d'enregistrement et de traitement de l'information) repérer les points critiques où les erreurs sont plus probables de se produire et vérifier si un contrôle est prévu. Cette méthode demande beaucoup de temps, bien qu'elle permette une analyse adaptée à chaque fonction
- (ii) Utiliser des questionnaires prédéterminés, contenant une liste des causes de risques habituelles et l'adapter à chaque entreprise à auditer.

L'auditeur procède ensuite à évaluer la fiabilité des contrôles mis en place.

### **7- Vérification du fonctionnement des contrôles internes utiles à l'auditeur**

«L'auditeur n'a à vérifier que le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer pour fonder son opinion»; ceci lui permet de gagner en efficacité.

Lors de la sélection des contrôles à vérifier l'auditeur doit tenir compte de la nature des contrôles - préventive ou de détection-, de leur efficacité et leur force probante.

Pour la vérification l'auditeur peut utiliser diverses techniques:

- Examen de l'évidence du contrôle: par exemple vérifier l'existence d'un visa qui sert d'élément probant de l'exécution d'un contrôle;
- Répétition des contrôles: refaire lui-même les opérations de certains contrôles;
- L'observation, bien que cette technique présente plusieurs limitations.

L'auditeur réalise la vérification, généralement, sur un échantillon d'opérations. Pour cela il doit s'assurer que cet échantillon est extrait de la totalité de la population des opérations concernées et que la population considérée est homogène. Si nécessaire, l'auditeur peut considérer différents échantillons correspondant, chacun, à une population homogène. Par exemple, si les contrôles sur une facture dépend de son montant les factures peuvent être groupées en groupes (populations) homogènes et sélectionner de chaque groupes un échantillon.

Le choix de la méthode de sélection de l'échantillon dépend du jugement de l'auditeur et dépend de plusieurs facteurs dont le rapport coût / efficacité, le niveau de rigueur requis, la taille de la population, etc. Concernant la taille de l'échantillon, elle est déterminée selon le niveau de confiance que l'auditeur veut obtenir, le taux maximal à partir duquel le contrôle ne peut servir d'appui à l'auditeur et le taux d'anomalie que l'auditeur pense trouver.

L'auditeur doit établir un programme de vérification détaillé, spécifique à chaque entreprise; un programme qui doit être clair et précis, qui permette à l'auditeur de déléguer la réalisation des sondages et de le réutiliser ultérieurement.

La vérification est alors effectuée pour chaque individu de l'échantillon sélectionné. L'auditeur évalue le résultat global du sondage en calculant le taux d'anomalies, tout en considérant les aspects qualitatifs des anomalies observées; leur nature et leurs causes.

### **8- Evaluation finale et incidence sur le contrôle des comptes**

L'auditeur dispose au début de cette étape:

- De l'évaluation de la conception des systèmes,
- Du résultat des sondages sur le fonctionnement des contrôles.

Ceci lui permet d'estimer le niveau de confiance qu'il peut accorder au contrôle interne et donc d'adapter l'étendue des contrôles directs sur les comptes :

- Cette étendue est réduite si l'évaluation a conduit à conclure que le contrôle interne est bien conçu et appliqué. En d'autres termes, les vérifications directes que l'auditeur décide de réaliser sont relativement «légères», car il peut s'appuyer sur la force du contrôle interne.
- Dans le cas contraire, l'auditeur doit, à travers un programme de contrôle des comptes de plus grande ampleur, compenser les défaillances de l'entreprise en termes de contrôle interne.

### Références

- Burlaud, A. (2009): "Comptabilité et Audit: Manuel et Applications", Editions Foucher.
- Lahyani, M. (2011): « Audit et Contrôle Interne », Editions Cabinet Audit & Analyse.
- Valin, G. (directeur); J.F. Gavanou; C. Guttmann et J. Le Vourc'h (2006): "Controlor & Auditor", Editions Dunod.