



Revue Intelligence Stratégique
Journal des publications scientifiques
Volume 2, numéro 5
Juillet-Septembre 2019
p-ISSN : 3006-547X ; e-ISSN : 3006-5488
<https://doi.org/10.62912/>

DES PRECISIONS SUR LA CONFUSION DE TERMES : AUDIT INTERNE, AUDIT EXTERNE, CONTROLE INTERNE ET CONTROLE DE GESTION

Augustin MUAMBA MUJABATA

Assistant à l'Institut Supérieur de Commerce de Kinshasa/République Démocratique du Congo

RESUME

Il est impérieux de retenir que l'audit interne et l'audit externe dit financier sont nettement différenciés. L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise, l'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin. On ne peut pas parler du service de contrôle interne, mais l'on peut parler du service d'audit interne. Le contrôle interne qui n'est pas une fonction, mais plutôt un ensemble de dispositions constitue donc la matière sur laquelle va travailler l'auditeur interne. Entant qu'outil, le contrôle interne garantit également au contrôle de gestion la fiabilité des informations traitées.

Mots-clés : *audit interne, audit externe, contrôle, gestion.*

ABSTRACT

It is imperative to remember that the internal audit and the external financial audit are clearly differentiated. The internal auditor works for the benefit of the managers of the company, the external auditor certifies the accounts for all those who need them. We cannot talk about the internal control service, but we can talk about the internal audit service. Internal control, which is not a function but rather a set of provisions, is therefore the subject on which the internal auditor will work. As a tool, the internal control also guarantees the management control the reliability of the processed information.

Keywords : *internal audit, external audit, control, management.*

INTRODUCTION

Généralement, les organisations, les entreprises sont confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un domaine ou un autre ; le dirigeant est naturellement amené à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, par lui-même et ses collaborateurs. Il est vraiment important que les cadres et agents de l'entreprise soient capables de recadrer certaines choses et en comprendre le sens dans tous les domaines.

A ce jour, certaines personnes utilisent à tort ou à raison les termes audit interne, audit externe, contrôle interne, contrôle de gestion parfois comme synonyme alors qu'en pratique, il s'agit des réalités différentes. Ces confusions de vocabulaire se justifient parfois du caractère de travail dans l'entreprise, de quelques fonctions, et à partir du mot commun contrôle. La confusion et l'ignorance s'expliquent parfois par l'amateurisme dans le chef de ceux qui exercent ces fonctions.

C'est pourquoi il est souhaitable que le métier d'audit et contrôle soit exercé par des spécialistes reconnus, alors l'image de celui - ci ne prêterait pas confusion. On évitera donc bien ces confusions en précisant clairement comment se situe l'audit interne par rapport à l'audit externe, au contrôle interne et contrôle de gestion en traçant le parallélisme et les relations de ces fonctions et ce, après avoir défini chaque terme.

L'audit externe étant une fonction ayant la mission de certifier l'exactitude des comptes, étant donné que ces fonctions précitées sont toutes dans l'entreprise, nous parlerons brièvement de l'entreprise et de la comptabilité

I. GENERALITE SUR L'ENTREPRISE

Entant qu'entité économique, l'entreprise est la combinaison d'un ensemble de facteurs, agencés en vue de produire et d'échanger des biens et des services avec d'autres agents économiques. Le mécanisme des fonctionnements de l'entreprise peut être présenté sous forme d'un schéma

simple. Son but est de transformer des biens ou des services à d'autres agents économiques.¹

L'activité d'entreprise est donc fondée sur une activité de production et d'échange. Son capital est constitué à un moment donné par un ensemble de biens ou « actifs » tels que bâtiments, machines, matières premières et leur évaluation constitue l'actif du bilan de l'entreprise.

Une multitude de définitions a été donnée du concept de stratégies d'entreprise depuis les années soixante-dix. Afin de ne pas noyer le lecteur, nous n'avons retenu que l'une des trente premières. Beaucoup de définitions subséquentes se sont en fait inscrites dans cette lignée, certaines mêmes, pourtant beaucoup plus récentes, ne sont que des redites sans véritable valeur ajoutée.

Il s'agit de la définition que l'on peut trouver dans l'un de tout premier ouvrage d'enseignement de la stratégie d'entreprise écrit par des professeurs du temple mondial de l'enseignement de la gestion d'entreprise Harvard Business School : *ensemble d'objectifs, de desseins ou buts et de politiques et plans majeurs pour atteindre ces buts, formulés de façons à définir le domaine d'activité ou l'entreprise se trouve ou devrait être et le type d'organisation adopté ou qui devrait l'être.*²

Cette définition historique fixe les trois principes fondamentaux de la stratégie d'entreprise. Le premier objet de la stratégie d'entreprise est de donner un sens, de fixer une orientation intelligible pour guider tout un chacun.

En second lieu, si les orientations fixent en quelque sorte les résultats à atteindre, en revanche, les politiques et plans arrêtent un parcours pour y parvenir.

Cette définition pose finalement en termes clairs ce qui constitue les deux axes sur lesquels la stratégie d'entreprise s'articule, d'une part, le

¹ CONSO P., *La gestion financière de l'entreprise*, 7^{ème} Edition Bordas, Paris, 1985.

² DOMINIQUE J., *Stratégie d'entreprise, concepts, modèles, outils, exemples*, Ed. Maxima, Paris, 2012.

domaine d'activité et d'autre part, l'entreprise elle-même comme organisation qui gère un ensemble de ressources supposément sous son contrôle.

Et comme signalé dans l'introduction, dans chaque entreprise bien organisée, il y a des différents services dont celui de comptabilité. Parlons-en brièvement.

II. RAPPEL SUR LA COMPTABILITE

Il nous revient de rappeler que la comptabilité transforme les organisations et exerce une influence sur notre milieu social, économique et physique.

Les décisions des entreprises relatives au développement de nouveaux produits à la politique des prix, au recrutement du personnel et au niveau des salaires, sont tributaires de l'information comptable. Les comportements des managers sont influencés par les données comptables ; elle a un impact sur nos possibilités d'actions, que nous soyons ou non producteurs ou destinataires de ces informations.

On peut définir la comptabilité comme suit :

- Un système d'identification et d'évaluation des faits juridiques et économiques dans le but de fournir les informations chiffrées susceptibles d'éclairer les jugements et les décisions des partenaires de l'entreprise ;
- Un système de collecte et de traitement de l'information économique ;³
- Un système d'organisation de l'information économique de l'entreprise utilise pour traduire par des chiffres la situation financière de l'entreprise, elle consiste autant que technique à saisir, classer, enregistrer et synthétiser les opérations financières et commerciales de l'entreprise et fournir après traitement, un ensemble des documents de synthèse.⁴

³ BAHATI L. et al. *Système comptable OHADA, Tome 1, Comptabilité Générale*, Ed. De l'Université Catholique de Bukavu, Bukavu, 2014.

⁴ MBANGALA M., *Comptabilité générale OHADA*, Ed. de l'Université de Liège, Liège, 2012.

La comptabilité et l'audit entretiennent les relations de complémentarité.

III. DEFINITIONS DES TERMES

Notons d'abord que la démarche générale de l'audit consiste à exprimer une opinion indépendante sur une situation déterminée à partir d'un référentiel préétabli et sur la base d'investigations techniques réalisées par des professionnels compétents assumant des responsabilités civiles et pénales.

Les auditeurs, commissaires aux comptes expriment une opinion sous forme d'un rapport annuel de certification des comptes d'une entreprise à partir d'un plan comptable et normes comptables permettant la mise en œuvre de diverses procédures de vérification réalisées par les commissaires aux comptes sur la base de standards professionnels.

Suite aux différents scandales financiers, les auditeurs ont été montrés du doigt, et le législateur a accentué le contrôle de cette profession. La loi Sarbanes Oxley aux Etats-Unis concerne toutes les entreprises cotées en Bourse de New York, elle a entraîné la création d'un organe indépendant de supervision des auditeurs externes, le PCAOB, Public company oversight Board, le H3C américain.

En France, la loi de sécurité financière 2003 a entraîné la création du haut conseil des commissaires aux comptes H3C et le fait que les commissaires aux comptes doivent porter un jugement dans le rapport sur le contrôle interne.

La 8^e directive européenne transposée en droit français en 2008, énonce les obligations en matière d'éthique, d'indépendance et de qualité pour les auditeurs.

Il nous sera difficile voire même incompréhensible d'entrer directement dans les définitions des termes sus-évoqués sans au préalable parler de l'audit tout court.

III. 1. Audit

Etymologiquement, l'audit vient du verbe latin *audire*, qui veut dire « action d'entendre, d'écouter ». C'est une action qui consiste à certifier les comptes, c'est une science de contrôle qui a une mission double : certification des comptes et contrôle⁵.

Selon Raffeveau et ses collègues, l'audit est un examen critique qui permet de vérifier les informations données par l'entreprise. Il vient également du mot anglais « auditing ».

Qui se définit comme technique de l'examen systématique des états financiers et des opérations d'une période pour déterminer leur concordance avec les principes comptables généralement reconnus, les instructions de ladite direction et le règlement en vigueur. De son côté Christian FISHER définit l'audit comme étant l'objet de contrôle, la vérification et la supervision qui réside à la fois dans une comptabilité et dans un système informatique.

Selon le dictionnaire français Larousse, audit (odit) une personne chargée de contrôler la comptabilité et la gestion d'une entreprise. Revenons maintenant à la définition des termes

III. 2. Audit interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations. Il lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée, il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique, et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions mêmes pour renforcer son efficacité.⁶

Cette définition paraît kilométrique, mais elle est officielle et nécessaire, .réalisé par un service de l'entreprise, l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées.

⁵ DEPALLENS G. et JOBAR, T., *Contrôle financier*, Ed. Français, Paris, 2010.

⁶ JACQUES R., *Théorie et pratique de l'audit interne*, 8^{ème} Ed. d'Organisation, Paris, 2013.

L'audit interne est une fonction de conseil s'exerçant avec indépendance et objectivité, elle se propose d'apporter de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation, elle aide à atteindre les objectifs par une approche systématique et raisonnée d'évaluation et d'amélioration de la gestion des risques, des dispositifs de contrôle et des méthodes de management.⁷

D'autres définitions existent qui ont également droit d'être citées. Celle figurant dans le lexique « des mots pour l'audit » : l'audit interne est au sein d'une organisation une fonction exercée de façon indépendante et sur mandat d'évaluation du contrôle interne. Cette démarche spécifique concourt à la maîtrise de risque pour les responsables. On peut également retenir la définition de « l'audit interne » proposée par l'institut de l'audit interne. « L'audit interne exerce à l'intérieur d'une organisation une fonction d'évaluation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne.

A cet effet, les auditeurs examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et les dispositifs mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toute recommandation pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité » et s'il faut parler de la place de l'audit dans la comptabilité, l'audit est en aval, la comptabilité est en amont, parce qu'avant d'effectuer l'audit il faut d'abord organiser la comptabilité, si l'opération fonctionne conformément à l'ordre donné, la comptabilité doit être normalisée, harmonisée d'abord pour laisser place à l'audit.

La comptabilité et l'audit entretiennent des relations de complémentarité. Ce sont des associées, sans liens de parenté. Le comptable tient les comptes et états financiers, l'auditeur en contrôle bien la régularité, la sincérité et la fiabilité.

Définition à l'intention des managers. « L'audit interne, c'est tout ce que devait faire un responsable pour s'assurer de la bonne maîtrise de ses

⁷ LOUIS G., *Théorie et pratique de l'audit interne*, Ed. d'Organisation, Paris, 2000.

affaires, s'il en avait le temps ; et s'il savait comment s'y prendre, derrière cette boutade se cachent trois vérités fondamentales :

- l'audit interne est fonction de direction en ce sens qu'elle concerne d'abord et au premier plan les chefs (responsables) de l'entreprise ;
- c'est un métier nécessitant un apprentissage et qui ne s'improvise pas ;
- il faut du temps, d'où la nécessité de disposer des spécialistes pour exercer la fonction : on ne saurait être soi-même responsable opérationnel et auditeur interne.

Pour les pétroliers, « l'audit interne, c'est comme l'odeur du gaz : c'est rarement agréable mais cela peut parfois éviter l'explosion ». Ce bon mot attire fort justement d'attention sur le caractère préventif de l'audit qui est la plus pour prévenir que pour guérir.

Une raison d'audit qui découvre une malversation est dans une certaine mesure révélatrice d'une faiblesse de la fonction d'audit qui, en bonne logique aurait dû prévenir la matérialisation du phénomène.

Nous pouvons noter que l'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est naturellement conduit ou apprécie différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle de comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

Cet argument est d'ailleurs justifié dans la norme 550-02 : « l'accès aux programmes et dossiers de travaux de l'auditeur interne doit être donné aux auditeurs externes afin que ceux-ci puissent s'appuyer sur le travail des auditeurs internes dans l'exercice de leurs fonctions ».

A ce point de vue on peut parler du rôle de l'auditeur interne si on a des doutes sur ce qu'il doit faire on ne saurait en avoir sur ce qu'il ne doit pas se faire avec sagesse, la norme 270-02-« rappelle » les auditeurs internes ne sont pas les experts en détection de fraudes », Il ne faut donc pas se tromper de métier, se transformer en enquêteur ou en policier, mais réduire son rôle à quatre actions spécifiques notamment :

- informer les autorités compétentes (à commencer par le directeur de l'audit de l'existence d'indices et se garder de tout triomphalisme ;
- Réaliser des investigations complémentaires pour asseoir son constat et fournir les impressions et conclusions hâtives ;
- collaborer avec les spécialistes (si l'auditeur est sollicité) ;
- et surtout, s'assurer que toutes les bonnes mesures de contrôle interne ont été prises pour éviter le retour de tels incidents.

Alors, dans toute entreprise bien organisée et structurée, l'expertise des auditeurs externes est nécessaire, ce qui nous pousse à parler de l'audit externe.

III. 3. Audit externe

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers et précisément si l'on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. Ici allusion faite à la comptabilité.

Selon l'IFAC, le but d'un audit est de renforcer le degré de confiance des utilisations présumées des états financiers, celui-ci est atteint par l'expression de l'auditeur d'une opinion selon laquelle, les états financiers sont établis dans tous leurs aspects significatifs conformément à un référentiel comptable applicable. L'audit financier a pour objet la validation des comptes ou des états financiers établis par l'entité qui en fait l'objet.

L'auditeur financier n'appartient pas à l'entité dont les comptes sont examinés, il doit être par essence indépendant de l'entité contrôlée. L'auditeur externe appelé autrement expert-comptable indépendant, doit suivre les étapes suivantes : prise de connaissance générale de l'entreprise, ici orientation et organisation de la mission ; Appréciation du contrôle interne ; contrôle des comptes ; travaux de fin de mission, examens des comptes annuels ; rédaction d'un rapport exprimant la certification.

Et si nous remarquons bien, ces deux fonctions trouvent un dispositif bien placé dans l'entreprise appelé contrôle interne auquel on ne peut pas s'en passer.

III. 4. Contrôle interne

Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information de la direction et de 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.

Les définitions sont variées : « dispositif, systèmes, procédés».... Mais elles ne sont pas fondamentalement contradictoires. En précisant qu'il ne s'agit pas là d'une fonction, mais d'un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités.

Cette définition est relayée par celle du Consultative Committee of Accountancy de Grande-Bretagne donnée en 1978 : le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise.

Le contrôle interne ou la finalité de l'audit interne apparaît donc comme le socle sur lequel s'exprime la maîtrise des opérations d'une entité quelle qu'elle soit et la notion à partir de laquelle se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante des contrôles internes de toute nature, ceux-ci constituent donc la matière sur laquelle va travailler l'auditeur interne.

On ne répétera donc jamais assez que le contrôle interne n'est pas une fonction, que c'est un ensemble de dispositions, donc un état, et qu'on ne saurait parler de « service de contrôle interne ». Sauf à faire un contre-sens. Mais l'on peut parler du service d'audit interne.

Selon les approches dites « classiques » et « actuelles » du contrôle interne, ce terme est la traduction littérale de l'expression anglo-saxonne « international control » ou business control pour les Américains dans lequel le verbe « to control » signifie conserver la maîtrise de la situation alors qu'en

français le mot « contrôle » est davantage compris comme le fait d'exercer une action de surveillance sur quelque chose pour l'évaluer.⁸

Nous vous proposons donc la définition suivante du contrôle interne au sens « classique » le contrôle interne est un ensemble de dispositifs ayant pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre , d'assurer l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances.

L'approche actuelle est donc plus large que l'approche classique car le contrôle interne est abordé en termes de techniques et de dispositifs de sécurité ; elle remplace l'ensemble du personnel de l'entreprise au cœur du contrôle interne.

Nous pouvons définir le contrôle interne comme un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : la relation et l'optimisation des opérations ; la fiabilité des informations financières ; la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Ainsi le contrôle interne n'offre pas de garantie absolue car il ne permet pas de réaliser complètement les objectifs fixés par les responsables d'une organisation, mais fournit uniquement « une assurance raisonnable » quant à l'atteinte de ces objectifs.

En ce sens, nous pouvons ajouter que le contrôle interne ne rend pas la fraude impossible, ce n'est qu'un moyen préventif de la limiter au maximum ou de la découvrir aussitôt que possible. Le but du contrôle interne est de mettre justement les acteurs en situation de faire ce qu'ils doivent faire même de manière dégradée si c'est nécessaire. L'intérêt du contrôle interne est que c'est une démarche naturelle qui ne cherche pas à privilégier a priori un facteur de changement plus qu'un autre, ce qui évite de se demander, après, comment faire pour « ajuster ».

⁸ FREDERIC B., REMI G. et LAURENT, *Contrôle interne*, Ed. Maxima, Paris, 2013.

III. 5. Contrôle de gestion

III. 5. 1. Notions

Un système de contrôle de gestion est un processus de collecte et d'utilisation de l'information, il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décisions dans les différentes sections de l'organisation. Il agit sur le comportement du personnel, l'objectif du système est d'améliorer la prise de décisions au sein de l'organisation⁹.

Le système de contrôle de gestion vise à motiver les salariés pour qu'ils dirigent leurs efforts vers la réalisation des objectifs de l'organisation. Depuis environ vingt ans, l'expression « pilotage de la performance » est régulièrement employée pour désigner le contrôle de gestion.

Qu'entend-on exactement par performance, par pilotage de la performance ? Ce changement de vocabulaire s'accompagne-t-il d'une évolution de la forme et du fond dans le contexte des mutations récentes du monde des affaires ?

Le mot performance s'emploie depuis longtemps dans le champ du contrôle de gestion (par exemple dans l'expression « mesure des performances ». La performance est succès, la performance n'existe pas en soi, elle est fonction des représentations de la réussite. La performance est résultat de l'action, la performance peut également se lire comme le processus, comme l'action qui mène aux succès.

III. 5. 2. Définition du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est la fonction chargée d'assurer l'efficacité du pilotage économique des grandes organisations. La définition formelle la plus rependue reste toutefois celles données par Anthony au début des années 60 et qui définit le contrôle de gestion comme « un processus par lequel les dirigeants de l'entreprise s'assurent que les ressources sont utilisées de façons efficiente et efficace pour atteindre les objectifs fixés » ainsi il faut comprendre le mot « contrôle » au sens de maîtrise et non pas de surveillance . Les dirigeants d'une entreprise doivent avoir la maîtrise de leurs

⁹ CHARLES. H. et al., *Comptabilité de gestion*, Ed. Pearson Education France, Paris, 2009.

gestions de la même façon qu'un conducteur doit avoir la maîtrise de son véhicule.

III. 5. 3. Objectif d'un contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est garant d'une logique économique ; doit rendre cette logique cohérente avec la stratégie ; s'adresse à des personnes qui doivent atteindre des résultats par l'intermédiaire d'autres personnes, afin que celle-ci : comprenne l'avenir ; maîtrise l'action des autres ; le contrôle de gestion s'adressera à ceux qui ont des initiatives et de l'autorité sur les résultats, les charges et les produits.

Après avoir défini les termes, passons maintenant aux relations entre les fonctions.

IV. RELATIONS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE

A partir des définitions données, l'on peut déjà comprendre que l'auditeur interne diffère de l'auditeur externe, ce qui n'exclut pas leur collaboration.

IV. 1. Comment l'auditeur externe peut-il aider l'auditeur interne ?

L'auditeur externe porte un regard neuf et indépendant sur les problèmes de l'entreprise et par conséquent relève les points faibles qui auraient échappé à l'attention de l'auditeur interne.

L'auditeur externe possède une large expérience sur les techniques d'audit moderne, telles que les applications informatiques de l'audit, la formation des collaborateurs, l'auditeur interne peut en effet, bénéficier de cette expérience.

La communication des programmes d'audit et des documents de travail peut éviter une duplication des tâches. L'auditeur externe est mieux indiqué pour apprécier le travail de l'auditeur interne, il peut par conséquent porter un appui appréciable à l'auditeur interne auprès de la direction générale pour accroître l'importance de sa mission et élargir ses fonctions.

IV. 2. Comment l'auditeur interne peut-il aider l'auditeur externe ?

Par l'apport d'informations, en lui communiquant le changement des procédures et des méthodes de travail intervenues dans l'entreprise en lui communiquant les documents de travail et les rapports d'audit interne.

La qualité du travail de l'auditeur interne peut avoir une influence sur l'étendue des vérifications de l'auditeur externe et ainsi réduire le temps de travail de ce dernier. Une coopération étroite entre les deux auditeurs est donc souhaitable car comme on vient de le voir elle profite aux deux et même à la société, cependant il existe des obstacles à cette coopération.

IV. 3. Obstacles à la coopération

Une des règles de la déontologie de l'audit indépendant prévoit que l'opinion de l'auditeur doit être basée sur des faits qu'il a lui-même constatés. Quelles que soient la position et la compétence de l'auditeur interne, son travail devra être vu de façon exhaustive par l'auditeur externe, ils ne peuvent donc pas prendre les faits relatés par l'auditeur interne comme base pour une opinion, une coopération trop étroite risque de faire croire aux dirigeants de l'entreprise que l'auditeur interne est au service de l'auditeur externe et que ce dernier ne remplit pas efficacement son rôle.

Le tableau ci-dessous symbolise le champ d'application de l'audit et montre fort bien la complémentarité entre les deux fonctions, singulièrement dans la partie grise du schéma.

Champ d'application					
Entreprise X	Audit interne				Audit externe
	Audits opérationnels				
Fonction	Régularité conformité	Efficacité	Management	Stratégie	Audit financier et comptable
Achats					
Fabrication					
Comptabilité					
Trésorerie					
Entretien					
Vente					
Sécurité					
Informatique					
Juridique					

Ressources humaines					
Etc.					

Autant de catégories que de fonctions dans l'entreprise y inclus la fonction comptable. Un exemple d'une mission portant sur l'audit de la fonction c'est l'entretien d'une usine, l'auditeur interne examine les points suivants : audit de conformité : les dispositions, règles, procédures, organisations définies par l'entreprise dans le cadre de cette fonction sont-elles respectées ?

Cet examen englobe, bien évidemment les règles d'organisation et de fonctionnement de la comptabilisation des opérations d'entretien.

V. DIFFERENCES DE FONCTIONS

V. 1. Audit Interne et Audit Externe

Aujourd'hui les deux fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'audit externe est universellement admise.

V. 1. 1. Du point de vue du statut de l'auditeur

L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise, l'auditeur externe lui, appartient au cabinet international ou commissaire aux comptes.

V. 1. 2. Au niveau du bénéficiaire de l'audit

L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise managers, direction générale, éventuellement comité d'audit. L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs etc.

V. 1. 3. Au niveau de prévention de la fraude

L'audit externe est intéressé par toute fraude dès l'instant qu'elle a ou est susceptible d'avoir une incidence sur les résultats, en revanche, une fraude touchant par exemple à la confidentialité des dossiers du personnel concerne l'audit interne, mais non externe.

V. 1. 4. Par rapport à l'indépendance de l'auditeur

Il va de soi que cette indépendance n'est pas de même nature, l'indépendance de l'auditeur externe est celle de titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et celle de l'auditeur interne est assortie des restrictions.

V. 1. 5 La périodicité des audits

Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes, fin trimestre ; fin d'année.

V. 1. 6. Du point de vue méthode de l'auditeur

Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves à base de rapprochement, analyses, inventaires.

V. 2. Audit interne et contrôle de gestion

Si la définition a varié dans le temps, partant d'un processus budgétaire pour atteindre une gestion par objectifs, le contrôle de gestion reste caractérisé par deux éléments : l'espace vital de la fonction est le système d'information de gestion ; elle est au service de la performance, nous l'avons déjà dit, ces deux caractéristiques permettent d'identifier ressemblances, différences et complémentarités.

V. 2. 1. Les Ressemblances

L'une et l'autre fonction s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel. Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion n'est pas un opérationnel, il attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas de pouvoir opérationnel. Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution.

V. 2. 2. Différences

Le contrôleur de gestion prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. Quand des événements ou situations sont susceptibles d'avoir une influence sur les résultats, l'auditeur interne lui va aller au-delà de cette dimension et cela est particulièrement perceptible dans les domaines comme

la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement, etc. Les activités du contrôleur de gestion sont souvent basculées par les priorités de la direction générale, alors que les activités de l'auditeur interne sont planifiées et systématisées.

VI. POSITIONNEMENT DU CONTROLE INTERNE VIS-A-VIS DU CONTROLE DE GESTION

Nous rappelons que le contrôle de gestion est un processus visant à mieux connaître et comprendre l'activité de l'entreprise, ses actions prennent place tant en prévisions et travaux préalables qu'en constatations postérieures, tant en réflexions, analyses et conseils qu'en production de tableaux de bord et de commentaires.

Il intègre les données comptables mais aussi les éléments commerciaux, techniques, qualitatifs et humains. Il se doit de donner une meilleure visibilité générale afin de permettre à l'organisation une réactivité accrue par rapport aux risques et opportunités. Le contrôle interne est un outil pour garantir au contrôle de gestion la fiabilité des informations traitées et pour améliorer la réalisation des objectifs.¹⁰

CONCLUSION

Il a été question pour nous de clarifier l'opinion sur les notions d'audit et contrôle, interne et externe et même de gestion. Il sied de noter que, l'audit interne diffère de l'audit externe. Alors que le premier est exercé par un personnel, employé, salarié de l'entreprise qui n'est pas nécessairement ou forcément comptable et s'applique à plusieurs services tout en dépendant de la direction générale ou du comité d'audit, le deuxième lui, est focalisé seulement sur la certification des états financiers avec comme finalité, l'image fidèle des comptes et des états financiers de l'entreprise, il est exercé par un expert-comptable indépendant.

Alors, réalisé par un service de l'entreprise, l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées. Par

¹⁰ BERNARD F. et al., *Op. cit.*

ailleurs, le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs de sécurité de l'entreprise, et si l'on veut parler du contrôle de gestion, on vise l'efficacité et l'efficience pour atteindre les objectifs fixés, c'est donc le pilotage de la performance.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- BAHATI L. et al., *Système comptable OHADA, Tome 1, comptabilité Générale*, Ed. de l'Université catholique de Bukavu, Bukavu, 2014.
- BARATAY C., *Comptabilité et audit*, Ed. L'extenso, Paris, 2013.
- BERNARD F. et al., *Contrôle interne*, Ed. Maxima, Paris, 2013.
- COLASSE B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Ed. Economica, Paris, 2009.
- CONSO P., *La gestion financière de l'entreprise*, 7^{ème} éd. Bordas, Paris, 1985.
- Larousse, *Dictionnaire de français*, Ed. Larousse, Paris, 2008.
- DEPALLENS G. et JOBAR J. P., *Contrôle financier*, Ed. Français, Paris, 2010.
- GALLOIS L., *Théorie et pratique de l'audit interne*, Ed. d'organisation, Paris, 2000.
- HORNGEN C. et al., *Comptabilité de gestion*, 4^e Ed. Pearson Education, France, Paris, 2009.
- HORNGEN C. et Al, *Contrôle de gestion*, Ed. Pearson, éducation, France, 2009.
- JACQUES R., *Théorie et pratique de l'audit interne*. 8^{ème} Ed. d'Organisation, Eyrolles Paris, 2013.
- JOLLY D., *Stratégie d'entreprise, concepts, modèles, outils, exemples*, Ed. Maxima, Paris, 2012.
- LUSENDI M., « Audit comptable et financier », 3^e Année Graduat, ISC-Kinshasa, 2014.
- MBANGALA M., *Comptabilité générale OHADA*, Ed. Les éditions de l'université de Liège, Liège, 2012.