

LE CONTRÔLE INTERNE, POUR QUOI FAIRE ? DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS

Lorsqu'on parle de contrôle interne, il s'agit tout d'abord de garder à l'esprit l'origine anglo-saxonne du concept, qui induit le sens du mot contrôle, utilisé comme dans « controlling » (avec deux « L ») pour contrôle de gestion. A priori, contrôle interne paraît une traduction aussi fidèle qu'évidente de l'expression originale internal control (ou business control aux USA), et pourtant ...

Associé dans les expressions « contrôleur de train » ou « contrôleur social », « médecin contrôle » ou a fortiori « contrôleur fiscal », le mot contrôle en français évoque clairement la notion de surveillance, amenant à sanction si un écart avec la règle devait être constaté.

Ce n'est pas le cas en anglais, où le mot est proche du sens français de « la situation est sous contrôle », loin donc de l'idée de surveillance, par contre présente dans le chef du réviseur ou de l'auditeur, en particulier comptable.

C'est ainsi qu'en simplifiant, l'audit interne peut être défini comme l'évaluation du contrôle interne. Lorsqu'on évoque le contrôle interne, c'est trop souvent pour le confondre avec le contrôle externe, faute d'entrevoir spontanément sa spécificité, ou au contraire les opposer, ce qui est également erroné. Sont également à dépasser les réflexes associant le contrôle interne exclusivement avec l'aspect financier voire strictement comptable de l'entreprise, ce qui est très réducteur.

Alors quels sont les caractéristiques du contrôle interne ? Comment le définir ? Quel est son but ? Quels en sont les développements récents ?

Il nous faut à ce stade dire un mot du milieu où s'exerce le contrôle interne, l'entreprise.

L'entreprise est un être social qui naît, croît et éventuellement meurt, qui évolue au long de son existence et qui navigue dans un monde fait d'incertitudes et d'interactions de multiples décisions entre tous les acteurs économiques. « Seul l'avenir est difficile à prévoir » disent les économistes, souvent vite qualifiés d'experts, experts dont la définition pragmatique est « quelqu'un qui vous explique pourquoi ce qu'il avait prévu n'est pas arrivé ». Au-delà de la boutade, retenons l'incertitude donc, toujours et encore.

Qu'il s'agisse de l'interaction harmonieuse et équilibrée entre les trois piliers sur lesquels elle se fonde, les actionnaires, les clients et le personnel, qu'il s'agisse de

la balance entre ses flux financiers et ses flux physiques ou économiques, ou encore entre sa trésorerie à court terme et sa rentabilité à long terme, l'entreprise est faite d'équilibres et d'arbitrages permanents. Donc d'incertitude, cela semble se confirmer.

Sans ouvrir le débat sur la finalité ultime de l'entreprise, rappelons que pour certains la pérennité induit tout le reste, à l'instar de tout organisme vivant, qu'il soit biologique ou social, pour d'autres la maximisation du profit est le but avoué évident dans le système capitaliste mondialisé. Pour ces derniers toutefois, sans exclusion de choisir de mettre fin à l'entreprise le moment venu, il convient d'arbitrer la maximisation du profit à court ou à long terme (dividendes ou réinvestissement, croissance ou maximisation du rendement du capital, marchés de niche opportunistes ou stratégie à long terme, etc.). Pour les premiers, soulignons que, pour survivre durablement, la recherche du profit ne peut jamais être perdue de vue longtemps.

Dans l'agitation du « village global », l'entreprise se caractérise aujourd'hui par son caractère dynamique et en perpétuelle évolution, une organisation qui tend vers des résultats, qui pour cela se donne des objectifs, ce qui suppose de les poursuivre dans un contexte fait d'incertitudes, d'où la raison d'être du Contrôle interne : la nécessité impérieuse pour l'entreprise de maîtriser les risques de toute nature, internes et externes.

La culture d'entreprise tend à inclure une évaluation du risque (risk assessment) et à se projeter en fonction d'une stratégie de risk management.

Le fondement du contrôle interne est donc l'analyse de risques, elle-même rendue dynamique par le cercle vertueux de la roue de Deming (« plan, do, check, act »). Planifier avant d'agir, contrôler l'action prise, puis corriger et boucler la boucle.

C'est le contrôle interne permanent, expression qu'il convient de comprendre au sens de maîtrise ou pilotage permanent de l'entreprise. Il ne s'agit pas seulement d'un projet d'entreprise, aux effets limités dans le temps, mais d'un processus qui génère un retour d'investissement permanent : le contrôle interne est une démarche de changement.

Sa mise en œuvre suppose d'accepter une approche qui :

- comprend qu'il est vain de vouloir résoudre les problèmes « une fois pour toutes » ;
- admet sans culpabiliser de s'intéresser prioritairement à ce qui va mal ou peut être amélioré ;

- ne voit pas dans la répartition ou la modification des responsabilités un quelconque partage du pouvoir ;
- perfectionne l'usage des outils plutôt que les outils eux-mêmes ; la philosophie de la démarche de contrôle interne développée par la loi SOX repose sur le fait que le risque de non-sincérité des comptes ne réside pas dans l'écriture comptable elle-même, mais plutôt dans le processus qui a généré cette dernière.

L'existence et la communication efficace à toute l'organisation de procédures judicieuses et adéquates fait l'objet des vérifications du contrôle interne, l'application rigoureuse des procédures mises en place par le contrôle interne fait l'objet de l'audit interne ou externe.

Une autre évolution récente nous vient de l'influence anglo-saxonne dans l'approche même de la comptabilité, de sa finalité et de ses objectifs : historiquement en Europe la comptabilité patrimoniale est garante de la continuité

légale, aujourd'hui l'influence anglo-saxonne conduit à favoriser la valorisation actualisée des actifs qui intéresse investisseurs et actionnaires.

Le contrôle interne, notamment à travers les nouvelles contraintes réglementaires qui font suite à la loi américaine Sarbanes-Oxley (SOX, 2002)⁽¹⁾, suit cette tendance et se donne pour objectif de protéger la rémunération prévisionnelle de l'actionnaire.

Tous ces développements récents placent le contrôle interne au cœur de la gestion moderne de l'entreprise, y compris dans ses aspects comptables et stratégiques.

Philippe SAIVE,
Lic. Science Economique ULG
Professeur à la CBCEC de Liège

(1) LA LOI SOX

Le Sarbanes-Oxley Act (SOX), voté en juillet 2002 par le Congrès américain, est une loi qui constitue la plus grande réforme dans le domaine financier depuis la crise économique de 1930.

3 grands principes :

1. Exactitude et accessibilité de l'information comptable et financière.
2. Responsabilité des gestionnaires.
3. Indépendance des vérificateurs/auditeurs.

Cette loi impose une analyse de l'environnement de Contrôle Interne de chaque société cotée, avec évaluation comptable et financière par les DG/DAF (CEO/CFO).

Les deux mesures principales :

1. Section 302 : procédures de publication des états financiers.
2. Section 404 : évaluation du niveau de Contrôle Interne par la Direction Générale.

SOX applique des sanctions, c'est une première :

- ∅ Toute irrégularité consciente ou involontaire est pénalisée.
- ∅ Les dirigeants pris en faute encourent jusqu'à 20 ans de prison.
- v Globalement c'est une loi qui impose aux sociétés de cerner leurs risques financiers et de les évaluer régulièrement.