

## **La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne**

### **The implementation of a procedure manual for IAS/IFRS's application, as an internal control tool**

**HILMI Yassine**

Enseignant chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida

Université Chouaib Doukkali - Maroc

Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences Économiques et de Management.

[yassine.hilmi@gmail.com](mailto:yassine.hilmi@gmail.com)

**FATINE Fatima Ezzahra**

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida

Université Chouaib Doukkali - Maroc

Laboratoire d'Études et de Recherches en Sciences Économiques et de Management.

[fatinef82@gmail.com](mailto:fatinef82@gmail.com)

**Date de soumission :** 01/03/2020

**Date d'acceptation :** 07/04/2020

**Pour citer cet article :**

HILMI Y. & FATINE Fz. (2020) « La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : numéro 2 » pp : 1 - 24

**Digital Object Identifier :** <https://doi.org/10.5281/zenodo.3774531>

## Résumé

Le contrôle interne est une fonction viable qui a connu un progrès de grande ampleur ces dernières années, tant dans l'aspect théorique que dans le volet pratique. L'avènement des normes comptables internationales IAS/IFRS, coïncide en effet, le lendemain des scandales financiers, qui ont rendu obligatoire le renforcement de la transparence et la fiabilité de l'information financière communiquée. A cet égard, considérant le manuel de procédure comptable comme outil incontournable d'exactitude et de précision, nous nous sommes intéressés dans notre travail au cadre théorique permettant de l'associer à la fonction du contrôle interne. L'objectif étant d'étudier la contribution de la mise en place d'un manuel de procédure d'application des normes comptables internationales IAS/IFRS à l'amélioration du système du contrôle interne au sein des entreprises. L'analyse documentaire nous mène par ailleurs, à déduire que l'instauration d'un manuel de procédure basé sur le référentiel comptable international, permet non seulement une meilleure transition vers les IAS/IFRS, mais également une bonne pratique du contrôle interne.

**Mots clés : Contrôle interne ; IAS/IFRS ; manuel de procédure comptable ; cadre théorique ; analyse documentaire.**

## Abstract

Internal control is a viable function that has recently made a great progress, both in the theoretical and practical aspects. The advent of the international accounting standards IAS / IFRS coincides indeed, the period after the financial scandals which made obligatory the reinforcement of the transparency and the reliability of the financial information communicated. In this respect, considering the manual of accounting procedure as a tool of accuracy and precision, we are interested in our work in the theoretical framework allowing to associate it with the function of internal control. This paper aims to study the contribution of the implementation of a procedure manual for the international accounting standards IAS / IFRS's application, to the improvement of the internal control system within companies. At last, the document analysis, leads us to deduce that the constitution of a procedure manual based on the international accounting framework, allows not only a better transition to IAS / IFRS, but also a good practice of internal control.

**Keywords: Internal control ; IAS / IFRS ; accounting procedure manual ; theoretical framework ; document analysis.**

## Introduction

Dans le contexte actuel, le monde des affaires est caractérisé par une concurrence accrue. A l'instar de la mondialisation, les industries et les entreprises se rivalisent, les marchés se dérèglent et se fluidifient. Néanmoins, les répercussions provoquées suite à l'internationalisation peuvent, pour certains apparaître comme fâcheuse et désastreuses, consécutivement aux scandales financiers qui ont éclaté ces dernières années, et entraîné l'amplification des exigences en termes de transparence et de sécurisation de l'information financière. C'est dans ce sens, que les normes comptables internationales IAS/IFRS ont vu le jour, afin de créer un langage uniforme de comptabilité, visant donc, à favoriser une meilleure comparabilité des performances des entreprises situées au niveau mondial, et faciliter par conséquent leur insertion dans les différentes stratégies de croissance et d'extension.

L'ouverture du tissu économique national sur les investisseurs et les bailleurs de fonds étrangers, a révélé l'importance du passage aux normes IFRS, qui constitue pour les sociétés marocaines un véritable changement et défi, du fait des divergences que représente le référentiel international par rapport à celui marocain (CGNC). A cet égard, les dirigeants d'entreprises et les responsables comptables et financiers, ont pour obsession invariante de mieux maîtriser les différents retraitements et ajustements IFRS imposés par l'adoption de lesdites normes.

Ainsi, il est difficile de bien faire si l'on n'écrit pas ce que l'on fait : tel est l'enjeu du manuel de procédure, qui permet aux responsables de bien déterminer leurs tâches et responsabilités, et, quand il s'agit de sa rédaction en normes comptables internationales IFRS, ce dispositif servira d'un guide de la bonne pratique et maîtrise des retraitements et ajustements IFRS d'une part, et d'un outil du contrôle interne d'autre part.

Apparues respectivement aux Etats-Unis en 2002 et au France en 2003, des lois Sarbanes Oxley (SOX) et la Loi de sécurité financière (LSF), représentent un cadre référentiel solide du contrôle interne. Pour sa part, le Committee Of Sponsoring Organizations (COSO) met l'accent sur la nécessité de l'implémentation d'un dispositif du contrôle interne efficace et efficient, adapté aux spécificités de chaque organisation.

Dans cette perspective, notre travail s'articule autour de la problématique suivante :

**Dans quelles mesures la mise en place d'un manuel de procédure en normes comptables internationales IAS/IFRS pourrait-elle contribuer efficacement à l'amélioration du contrôle interne?**

Pour ce faire, notre revue de littérature se consacrera à la détermination du cadre conceptuel du manuel de procédure comptable, suivi du traitement de l'aspect théorique de la transition vers les normes comptables internationales IAS/IFRS. Ensuite, nous aborderons la contribution de la mise en place d'un manuel de procédures en normes IAS/IFRS à l'amélioration du système du contrôle interne.

## 1. Cadre conceptuel du manuel de procédure comptable

Etant un dispositif de gestion, le manuel de procédure ouvre un large spectre d'opinions entre différents auteurs. Le degré de son importance reste en effet, commun pour toutes les organisations. Ce qui nous mène à aborder en premier lieu le concept du manuel de procédure, et mettre le point en deuxième lieu sur son importance, et son impact sur le fonctionnement et le processus comptable de l'organisation.

### 1.1. Généralités sur le manuel de procédure

Selon (Henry & Monkam-daverat, 2001), une procédure signifie « *un enchaînement de tâches élémentaires standardisées, déclenchées en amont par l'expression d'un besoin quelconque et limitées en aval par l'obtention d'un résultat attendu* ». Chaque procédure se présente donc, comme une suite d'opérations effectuées dans une même séquence de temps par un nombre limité d'acteurs appartenant à un même sous-ensemble. Pour sa part, (Paolo, 2008), affirme que la « procédure » est « *la manière spécifiée pour accomplir une activité ou un processus* ». Le terme implique en effet, une succession de tâches à réaliser ou d'intersections à suivre.

Dans ce sens, le manuel de procédure a été défini par (Eustache Akpane, 2008), comme étant « *un document écrit, décrivant les procédures, de tout ou partie, des différents processus d'une organisation, entreprise publique ou privée* ». Il vise de ce fait, à expliquer, dans un langage directement accessible, qui fait quoi, en relation avec qui, quand (délai), où, comment et pour quelle fin. Un manuel de procédure comptable sera rédigé dans cette perspective, en conformité avec les principes, normes, et règles de gestion des comptes. Il sert par ailleurs, à décrire l'ensemble des étapes successives d'exécution d'une opération comptable, et touche l'aspect financier d'une organisation et comporte des instructions relatives à la mise en place de sa comptabilité.

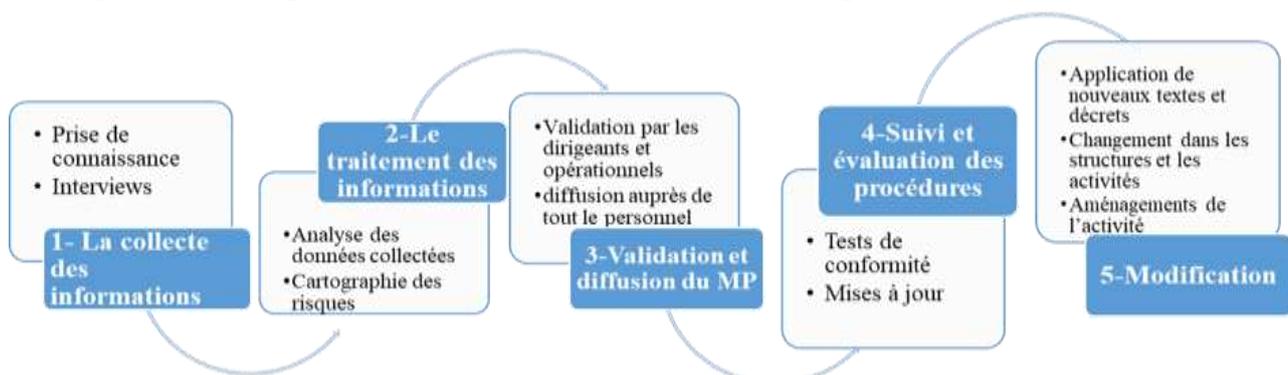
Pour (Henry, 2001) et d'autres auteurs, l'objectif principal de la mise en place d'un manuel de procédure est de formaliser les pratiques de travail au sein de l'entreprise. Plus spécifiquement, il s'agit de :

- Décrire dans un langage accessible qui fait quoi, où, quand, comment et dans quel but ;
- Fournir une forme d'aide-mémoire auquel il faut se référer en cas d'erreur ou d'oubli ;
- Disposer d'une référence pour les contrôles ;
- Renforcer le dispositif de contrôle interne et répondre à un besoin de contrôle continu, voire d'autocontrôle ;
- Répondre à des impératifs de fiabilité et de sécurité ;

D'une optique financière, la rédaction d'un manuel de procédure engage pour toute entreprise un coût considérable. Etant donné qu'il représente un investissement visant à dégager des avantages futurs. Il sert par ailleurs, à capitaliser les savoir-faire en racontant de manière détaillée le fonctionnement de l'organisation.

L'élaboration d'un manuel de procédure incombe au directeur général, tandis que sa mise en place d'après (Henry, 2001 ; Berger, 2007 ; Nguyen, 1999), implique la distinction entre cinq phases essentielles, représentées dans la figure suivante :

**Figure N°1 : Le processus d'élaboration d'un manuel de procédures**



Source : Elaboré par auteurs



En outre, après avoir effectué plusieurs missions de diagnostic dans diverses entreprises étrangères, l'auteur Alain Henry, insiste sur la formalisation des différentes procédures mises en place, en vue de préserver leur qualité ; et ce, à travers le respect des principes de base dont la forme, le style et la qualité. Selon (Henry et al., 2001; Berger et al., 2007) « *Pour concevoir un manuel de procédures, l'auditeur peut choisir de le découper en cycle d'activités, affecter un code préférence alpha numérique, rappeler la référence principale pour chaque document inséré dans un cycle, attribuer un numéro d'ordre séquentiel aux documents, paginer, dater, affecter la mention « originale » ou « mise à jour » insérer chaque document et en fin chaque page du manuel de procédure comportera toutes ces références* ». Dans ce sens, le manuel doit être rédigé dans un langage aisément accessible à tous les utilisateurs, en le divisant en parties autonomes, différenciables par le style et la typographie.

Ainsi, l'auteur (Paolo, 2008) affirme que « *la procédure est la manière spécifiée pour accomplir une activité ou un processus* ». Pour être efficace, une procédure doit être utile, exacte, complète, compatible, claire, accessible, et contrôlable.

Pour leur part, (Berger & Guillard, 2000), ont mis l'accent sur les règles de la rédaction et de la bonne communication des procédures. Ces dernières, se présentent en effet sous forme des 4 « C » à savoir, la Clarté en mettant en ordre les idées, la Concision en exprimant le message de manière simple et concise, la Confiance en étant affirmatif et sur, et la Cohérence pour être plus crédible et pour que le message soit mieux compris.

## **1.2. L'importance d'un manuel de procédure dans la gestion comptable de l'entreprise**

Quelle que soit sa taille, toute entreprise a besoin des procédures pour mieux assainir sa gestion, et optimiser ses activités. L'importance d'un manuel de procédure, réside dans sa capacité à jouer le rôle d'un référentiel intégré, permettant de couvrir plusieurs aspects organisationnels. Il constitue tout d'abord, un référentiel de communication, étant un outil adapté aux intervenants et opérateurs, afin d'agir avec une parfaite connaissance et compréhension des contraintes et responsabilités de leur environnement. Thai Nguyen Hong pour sa part, le considère comme étant : « *un référentiel de formation efficace pour les personnes nouvellement recrutées, mutées ou affectées temporairement à une fonction, de manière à leur doter d'un support écrit pour l'exécution de leurs tâches quotidiennes* » (Thai, 1999).



Le manuel de procédure peut être également perçu comme référentiel de gestion, car il permet d'apercevoir une vision globale sur toutes les dimensions de la gestion d'une entreprise et de l'ensemble des composantes élémentaires de son système d'information. Et comme, il met à la disposition des cadres et les responsables les éléments nécessaires pour comprendre et interpréter et analyser les résultats obtenus, le manuel de procédure fournit un rôle important en tant que référentiel d'information de gestion. Il constitue ainsi, un référentiel de contrôle, dans la mesure où il est la forme la plus appropriée et adéquate pour effectuer des contrôles efficaces.

Dans son fameux livre «Accounting best practice», l'auteur Américain (Bragg ,2016), s'est adressé aux responsables qui, sont appelés à travailler de manière magique : traiter les transactions, rédiger des rapports, améliorer l'efficacité, créer de nouveaux processus, le Tout dans les meilleures conditions de délais et de coûts ; afin de renforcer de manière significative la performance de leur service comptable et financier.

En s'appuyant sur sa vaste expérience en tant qu'ancien directeur financier et contrôleur de plusieurs sociétés, cet auteur recommande l'utilisation d'un manuel de procédure comptable, contenant des méthodes et procédures comptables adaptées en partie à la complexité et à la spécificité de chaque entité, dont tout service aura besoin pour assurer les meilleures pratiques de gestion, et surveiller les systèmes comptables existants, afin de fournir des états financiers pertinents avec le moindre coût.

De ce fait, le manuel de procédure comptable, peut être considéré comme outil de gestion et d'amélioration des systèmes d'informations dans lequel, le chemin de révision et de transmission de l'information s'avère définie de manière détaillée. Il permet ainsi, de favoriser la traçabilité des opérations comptables de l'amont vers l'aval. Le traitement d'une immobilisation, à titre d'exemple semble décrit depuis l'entrée du bien jusqu'à sa sortie, en mettant le point sur son évaluation (à l'acquisition, à la date d'inventaire, à la sortie).

L'intérêt d'une telle description, est d'avoir l'aptitude à chaque instant de remonter à la source de l'information et de s'assurer de sa fiabilité et sa pertinence.

En outre, un manuel de procédure, peut être perçu comme outil de pilotage du contrôle interne, dans la mesure où il forme une base utile pour l'analyse des risques, tout en offrant l'aide à des actions de modernisation. (Voir paragraphe 3).

Du point de vue comptable, le manuel de procédure, constitue en effet, un guide d'imputations comptables, dont l'efficacité consiste à reposer sur des normes comptables solides et fiables, capables de fournir des états représentant l'image fidèle de l'organisation,

d'où les normes comptables internationales IAS/IFRS. Ce qui donne lieu à les comparer avec les normes marocaines, afin de relever l'intérêt d'un manuel de procédure en normes comptables internationales IFRS.

## **2. L'aspect théorique du passage vers les normes comptables internationales IAS/IFRS**

La conception d'un manuel de procédure en normes IAS/IFRS, suppose tout d'abord d'étudier l'intérêt de la transition vers ces normes, qui a été le point de départ de l'idée de la conception de ce manuel. Pour ce faire, il s'agit de mener une comparaison entre le référentiel marocain intitulé le CGNC, et celui international connu par les IAS/IFRS d'une part, et traiter d'autre part les incidences majeures de ce passage sur les états et les différents ratios financiers.

### **2.1. Fondements de base du référentiel marocain VS le référentiel international**

Mis en place par le dahir du 25 décembre 1992 (loi n° 9-88<sup>1</sup>), le Code Général de Normalisation Comptable contient l'ensemble des règles et modalités qui déterminent les principes comptables au Maroc et les méthodes d'évaluation. Il constitue en effet, le référentiel comptable marocain, et vise, à fournir une image fidèle sur le patrimoine de l'entreprise, sa situation financière et la formation de son résultat. Il oblige de ce fait, toute structure à tenir un certain nombre d'états de synthèse qui diffèrent du modèle normal dédié aux entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur ou égal à 10 millions de DHS, au modèle simplifié concernant celles dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 10 millions de DHS. A travers la loi n° 9-88, le référentiel marocain, retient sept principes comptables fondamentaux, dont : la continuité d'exploitation, la permanence des méthodes, la spécialisation des exercices, le coût historique, le principe de prudence, le principe de clarté, ainsi que celui de l'importance significative. Il se base également sur des méthodes d'évaluation dédiées aux différents éléments du bilan.

Quant aux normes comptables internationales IAS/IFRS, sont des normes d'informations financières élaborées par l'IASB (International Accounting Standards Board) au lendemain des

---

<sup>1</sup> **Loi n° 9-88** relative aux obligations comptables des commerçants. Article 13 modifié par l'article 1er de la loi n° 44-03 promulguée par le dahir n° 1-05-211 du 14 février 2006 ; B.O. n° 5404 du 16 mars 2006, cette modification prend effet à compter du premier exercice comptable ouvert après la date de publication de la loi n° 44-03).

scandales financiers (Enron, Worldcom, Hauspie, Vivendi, Lernout...), destinées à standardiser la présentation des données comptables échangées au niveau international.

Leur émergence s'explique notamment, par plusieurs facteurs, indiqués dans la figure suivante :

**Figure N°2 : Emergence des normes comptables internationales**



Source:<https://fr.scribd.com/document/313695753/Historique-Et-Evolution-Des-Normes-Comptables-International>

Certes, dans les premières années, les IAS n'étaient pas appliquées par un grand nombre de sociétés. Cependant, un changement notable est survenu en 2001, lorsque l'IASC a été remplacé par l'IASB<sup>2</sup> et que les normes ont été rebaptisées pour devenir les IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS).

Publié en 1989, le cadre conceptuel de l'élaboration des états financiers, comporte tous les principes comptables fondamentaux auxquelles les normes IAS/IFRS tiennent référence. On trouve dans ce sens, le principe de la comptabilité d'engagement, la continuité d'exploitation, l'intelligibilité de l'information financière communiquée, la pertinence, la fiabilité en respectant des cinq caractéristiques suivantes : l'image fidèle, la prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence, l'exhaustivité, ainsi que le principe de la comparabilité.

<sup>2</sup> **IASB** : Il s'agit du Bureau international des normes comptables, plus connu sous son nom anglais de International Accounting Standards Board (IASB). C'est l'organisme international chargé de l'élaboration des normes comptables internationales IAS/IFRS. Il remplace, depuis 2001, l'International Accounting Standards Committee (IASC).

En outre, le cadre conceptuel du référentiel comptable international sert à définir, les différents éléments du bilan à savoir les actifs, les passifs et les capitaux propres. Selon BERNARD RAFFOURNIER, les **actifs** sont définis comme des ressources contrôlées par l'entreprise provenant des événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise. Quant aux **passifs**, il s'agit des obligations actuelles de l'entreprise résultant d'événements passés dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs. Quant aux **capitaux propres**, ils représentent la différence arithmétique entre les actifs et les passifs. (Bernard, 2017).

L'enjeu principal de la mise en place de ces normes, est de faciliter le fonctionnement du marché financier, tout en renforçant la circulation des capitaux, et obtenir une meilleure évaluation de l'entreprise grâce à une information plus transparente et plus comparable.

En outre, les premières études (par exemple, **Price Waterhouse International**<sup>4</sup>, 1973, 1975, 1979) considèrent les différences comptables à l'échelle internationale comme étant le résultat de différentes options adoptées par différents pays pour traiter la même opération.

En le comparant avec le référentiel comptable marocain, le référentiel international représente plusieurs points de divergences, qui se récapitulent dans le tableau suivant :

**Tableau N°1 : Comparaison entre les règles posées par le plan comptable général et celles des normes IAS/IFRS**

| <b>Divergences</b>                 | <b>CGNC</b>   | <b>Normes IAS/IFRS</b>   |
|------------------------------------|---|--|
| <b>Vision</b>                      | Vision juridique de l'entreprise : la comptabilité est un instrument de contrôle et de gestion, d'organisation sociale (réglementation, contrôle étatique, notion de prudence). | Vision économique de l'Entreprise : la comptabilité devient un outil pertinent qui permet d'une part d'informer les parties prenantes dans le cadre financière, ainsi d'autre part de mesure la valeur ajoutée créée pour les investisseurs. |
| <b>La notion de l'image fidèle</b> | Image fidèle des comptes traduisant la situation juridique des Actifs et des Passifs de l'Entreprise =Évaluation du Patrimoine.   | Image fidèle de la situation financière, de la performance et des flux de trésorerie d'une organisation =Mesure de la Rentabilité.   |



|  |   |   |
|--|---|---|
| <b>L'aspect juridique</b>                  | Prééminence du droit sur les faits : n'est enregistré à l'Actif que les Biens dont l'Entreprise est propriétaire. | Prééminence de la réalité économique sur la forme (substance over form) : la présence des Biens en location/financement dans l'Actif de l'entreprise. |
| <b>L'évaluation des actifs</b>             | Valeur comptable des Actifs : Biens évalués au coût historique.   | Valeur de marché des Actifs : Biens évalués selon le concept de juste valeur (fair value).  |
| <b>Relation par rapport à la fiscalité</b> | Relation étroite entre comptabilité et fiscalité.   | Indépendance de la comptabilité vis à vis delà fiscalité : gestion "stratégique" des résultats.   |
| <b>Etats de synthèse</b>                   | États financiers conformes au Plan Comptable Général.   | États financiers conformes aux normes IAS/IFRS  |

**Source : élaboré par auteurs**

Dans son rapport publié en 2002, la banque mondiale a mis l'accent sur les insuffisances et les failles des normes comptables marocaines applicable. Elle met ainsi en avant, la volonté des autorités marocaines de passer à la réglementation comptable internationale. L'objectif étant, d'introduire un système comptable de qualité, permettant de favoriser intégration des entreprises marocaines dans les marchés internationaux. L'adoption des IAS/IFRS selon (BARBU & PIOT, 2012) « *n'est pas perçue comme un levier de performance économique, mais plutôt comme un moyen d'asseoir la légitimité de l'entreprise* ». Pour sa part, Dr. (KESSAB, 2009) affirme que : « *Certaines entreprises marocaines sont déjà passées aux IAS/IFRS, d'autres sont encours de transition* ». Il distingue dans ce sens, les entreprises ayant appliqué les normes IAS/IFRS par option telles que, l'ONA, LAFARGE, COSUMAR, MANAGEM, SNI, SAMIR, HOLCIM, ACOOR, RAM, de ceux qui les ont appliqué par obligation notamment MAROC TELECOM, ATW, CDG, CDM, BMCE, CDG CAPITAL, CIH, et bien d'autres.

Au Maroc, trois catégories d'entreprises sont concernées par les normes IAS/IFRS :

- ✓ Les entreprises cotées à la bourse des valeurs ;
- ✓ Les établissements de crédit et assimilés (cotés ou non cotés) ;
- ✓ Les établissements publics.

A travers ce qui précède, le référentiel comptable marocain représente plusieurs points de divergence, par rapport à celui international, ce qui devrait être source de plusieurs problèmes liés à la maîtrise des retraitements et ajustements IAS/IFRS par les entreprises. Vu ces divers points de différence, la transition vers les IAS/IFRS, devrait par ailleurs, avoir un impact significatif sur les états et les ratios financiers des entreprises.

**Hypothèse 1 :** Les entreprises marocaines encourraient plusieurs difficultés par rapport à la pratique des normes comptables internationales IAS/IFRS.

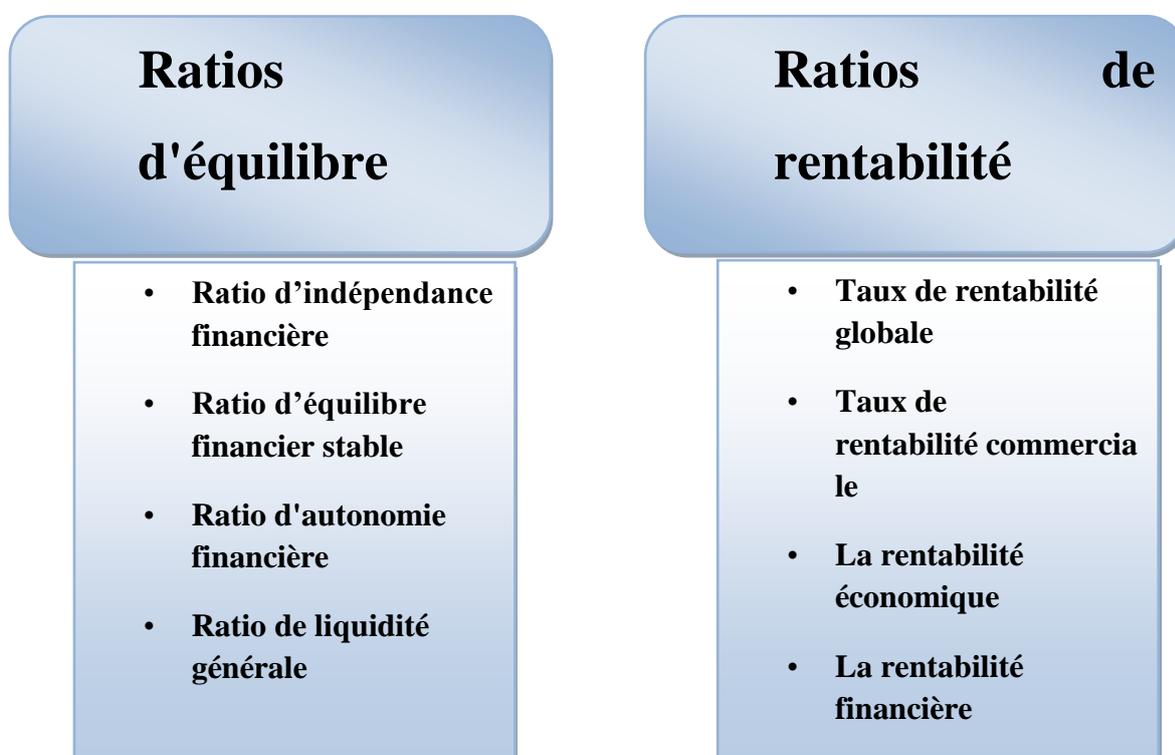
## 2.2. Les incidences majeures de la conversion vers les IAS/IFRS, sur les états financiers et les différents ratios

Selon la norme **IAS1**, les états financiers prévus par le référentiel IAS/IFRS et le cadre comptable marocain se rejoignent dans une certaine mesure mais avec une petite différence située au niveau de l'appellation. On distingue de ce fait : **Le bilan** qui exige la distinction entre les éléments courants et non courants, et qui détient une priorité par rapport au **compte de résultat**. Ce dernier, peut être présenté par fonction des éléments ou par leur nature, et il demeure secondaire, parce qu'il ne fournit pas une évaluation complète de la performance de l'entreprise. On trouve également **le tableau des flux de trésorerie**, qui retrace la variation des éléments de la trésorerie du début jusqu'à la fin de l'exercice, et **l'état de variation des capitaux propres** qui détermine les mouvements des capitaux, ainsi que les **notes annexes** étoffées permettant à l'utilisateur de l'information comptable d'avoir des informations plus fines sur la situation et la performance financière de l'entreprise.

En outre, les divergences notées entre les deux référentiels, créent un écart entre les différents composants des états financiers, ce qui pourra impacter par conséquent, les valeurs des ratios financiers. L'incidence des IFRS sur les états financiers, réside généralement dans l'impact de la juste valeur et la réévaluation. Selon (Lederman, 2011), « *La comptabilisation à la juste valeur entraîne une certaine instabilité du résultat observé dans l'état de situation des entreprises* ». Le degré de volatilité des données comptables selon cet auteur est important à cause du maintien d'un système mixte d'évaluation de la juste valeur : fair value et coût historique. En effet, comme le dit (Apotheloz et al., 2008): « *la juste valeur se décline en deux modalités tributaires des caractéristiques du processus d'évaluation envisagé : la valeur de marché et la valeur d'usage* ». Dans le même sens, la réévaluation entraîne pour sa part un

impact considérable sur la comptabilisation des instruments financiers selon la norme IAS 39, ainsi que sur les immobilisations. Qu'elles soient corporelles ou incorporelles, les entreprises sont dans le choix, par le biais du référentiel international, d'évaluer leurs immobilisations soit par le modèle du coût ou par leur juste valeur. Néanmoins la norme IAS 16 "Immobilisations corporelles" impose une seule méthode d'évaluation qu'elle soit appliquée à l'ensemble d'une catégorie d'immobilisation, tandis que celle des "Immobilisations incorporelles" IAS 38, exige que l'évaluation à la juste valeur se fasse par référence à un marché actif. L'écart d'évaluation est par ailleurs, constaté au niveau des capitaux propres. L'établissement des différents états financiers sert dans ce sens, à calculer les différents ratios permettant d'apprécier la situation financière de l'entreprise en question. Il s'agit en effet, de l'analyse financière qui constitue selon (Cohen, 1997) « *un ensemble de concepts, de méthodes et d'instruments qui permettent de formuler une appréciation relative à la situation financière de l'entreprise, aux risques qui l'affectent, aux niveaux et à la qualité de ses performances* ». Les principaux ratios financiers pouvant faire objet d'un calcul et d'évaluation de la situation financière des entreprises, se présentent comme suit :

**Figure N°3 : Principaux ratios d'évaluation de la situation financière**



Source : élaboré par auteurs

Le calcul des ratios financiers insiste sur le montant du résultat de l'entreprise et de ses capitaux propres. Dans ce sens, les divergences existantes entre les deux référentiels en termes de définition d'actif, du passif et la notion des capitaux propres, influencent des différents éléments pris en compte pour le calcul des ratios. Au niveau de l'actif, les charges immobilisées qui ne procurent pas d'avantages futurs à l'entreprise, tel que : les frais d'établissements; les charges à répartir sur plusieurs exercices; les primes de remboursement des obligations, les frais de recherches ne peuvent pas être immobilisés en IFRS. En effet, ces actifs fictifs sont directement comptabilisés en charge. Quant au passif, le cadre de l'IASB ajoute des précisions concernant la différence existante entre l'obligation actuelle et engagement futur. Une obligation est considérée comme étant un passif dès qu'elle soit actuelle et résultante d'un engagement à caractère irrévocable.

En outre, la comptabilité internationale exige l'exclusion des provisions règlementées au niveau des capitaux propres. Les investissements pour leur part, la norme IAS 20 prévoit leur comptabilisation, soit en déduction des actifs subventionnés, ou en produits constatés d'avance, l'essentiel c'est qu'ils ne fassent pas partie des capitaux propres.

Ainsi, plusieurs auteurs ont mis l'accent sur l'intérêt financier de l'adoption des IFRS, et recommandent leur utilisation. Dans ce sens, (Latridis Daske et al., 2008) affirment que le passage vers les normes IFRS permet une amélioration de la rentabilité, le taux de croissance, de la liquidité d'investissement des entreprises. (Bushman & Smith, 2001) mettent le point sur la capacité du référentiel comptable international à réduire l'asymétrie d'information et faciliter la communication entre les gestionnaires, les actionnaires, les prêteurs et les autres parties intéressées. Pour leur part, (Kasznik, 1999 ; Leuz, 2003) avancent que les normes IFRS auraient tendance à réduire la manipulation des résultats et à améliorer l'efficacité des marchés boursiers.

Dans cette perspective, diverses études ont été menées dans différents pays, portant sur l'impact positif des IFRS sur les capitaux propres, parmi lesquelles celles représentées dans le tableau suivant :

**Tableau N°2 : Etude de l'impact Positif des normes IFRS entre les différents pays**

| Références                                      | Échantillon     | Pays     | Période d'étude        | Mesures utilisées                                 | Principaux résultats  |
|---|-----------------|----------|------------------------|---|---|
| <b>Bartov, et al., 2005</b>                     | 417 entreprises | Allemand | 1998-2000              | Value relevance                                   | Les résultats publiés sous les US GAAP et sous les normes IFRS sont plus pertinents que les résultats publiés sous les normes locales allemandes. |
| <b>Nafti, Boumediene &amp; Boumediene, 2013</b> | 150 entreprises | France   | 2003-2004<br>2006-2007 | Value relevance                                   | L'application des IFRS augmente le contenu informationnel des chiffres comptables..   |
| <b>Uyar, 2013</b>                               | 208 entreprises | Turquie  | 2002-2007              | Gestion des Résultats                             | La qualité de l'information comptable s'est améliorée et le marché financier est devenu plus actif.   |
| <b>Boumediene, et al., 2014</b>                 | 96 Entreprises  | France   | 2003-2004<br>2006-2007 | Gestion des résultats (accruals discrétionnaires) | Le degré de gestion des gains diminue.  |
| <b>Bouchareb, et al., 2014</b>                  | 146 entreprises | France   | 2003-2006              | Gestion des résultats (accruals discrétionnaires) | Le niveau des accruals discrétionnaires diminue sensiblement après l'application des IFRS.  |

**Source : Hassine Mostafa « adoption des IFRS et qualité de l'information comptable », revue CCA, 2018, p 263**

Vu les failles que représentent les normes locales, plusieurs références s'accordent sur l'impact positif et l'importance de la conversion vers le référentiel comptable international, qui vise à standardiser les règles comptables entre les différents pays. Tenant en compte les principes et les spécificités sur lesquels reposent les normes IFRS, la conception d'un manuel de procédure comptable semble nécessaire afin de rendre leur application solide, ce qui permettra de minimiser les risques et s'assurer de l'exactitude des comptes, et aura un impact significatif sur le système du contrôle interne.

**Hypothèse 2:** L'application des retraitements et ajustements IFRS dictés par un manuel de procédure favoriserait une image plus favorable sur les états et les ratios financiers des entreprises.

### 3. L'impact du manuel de procédure comptable d'application des IFRS, sur le système du contrôle interne de l'organisation

Une fois conçu, le manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, forme une base utile pour la restriction des anomalies et la minimisation des risques. Ces derniers, peuvent en effet, affecter l'exactitude et la présentation des comptes, et entraîner par conséquent une dégradation de l'information financière communiquée. Ce dispositif servira par ailleurs, d'une référence pour l'application des IFRS, ce qui rentre dans le champ du contrôle interne, dont l'étude ne sera pas sans grande utilité. Dans ce sens, il convient de traiter le cadre conceptuel et référentiel du contrôle interne, avant de mettre l'accent sur la compatibilité de ses principes avec le référentiel comptable international.

#### 3.1. Cadre conceptuel et référentiel du contrôle interne

Depuis de nombreuses années, le concept du Contrôle interne a marqué une évolution significative, en ayant plusieurs définitions et références. Selon COSO<sup>3</sup> (**Committee Of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission**), le contrôle interne a été considéré comme étant « *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 l'optimisation des opérations, la fiabilité informationnelle, et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur* ». Ainsi, l'**Ordre des Experts Comptables Marocain**<sup>4</sup> (**OEC**) l'avait défini comme « *l'ensemble des mesures 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 enregistrements comptables et des états financiers qui en découlent* ».

Le point commun entre ces deux définitions, est que le système du contrôle interne réunit l'ensemble des initiatives visant à minimiser les risques dans les meilleures conditions de délais et de coûts, et sauvegarder le patrimoine informationnel de l'entreprise. Il représente en effet plusieurs objectifs, dont la conformité des fondements de l'activité de l'organisation avec l'aspect légal et réglementaire, l'atteinte des objectifs fixés à travers l'amélioration de l'efficacité et l'efficience (la performance) des tâches effectuées au sein de l'entreprise, la fiabilité et la

<sup>3</sup> COSO est l'acronyme abrégé de Committee Of Sponsoring Organizations, une commission à but non lucratif qui établit en 1992 une définition standard du contrôle interne et crée un cadre pour évaluer son efficacité. Par extension ce standard s'appelle aussi COSO.

<sup>4</sup> OEC est une institution dotée de la personnalité morale et régie par la loi n° 15/89, elle regroupe les procédés relatifs à la profession d'expert-comptable.

pertinence des données financières et opérationnelles, ainsi que la réalisation d'une meilleure allocation des ressources, et la protection du patrimoine de l'organisation (les actifs et biens de l'entreprise).

Quant au **contrôle interne comptable**, il représente dans ce sens, l'ensemble des dispositifs comptables permanents et formalisés, mis en œuvre par les acteurs de l'organisation, afin de maîtriser le fonctionnement de ses activités financières et garantir la fidélité des comptes à la réalité économique, patrimoniale et financière.

En outre, le contrôle interne fait appel à un cadre référentiel solide. Il s'agit notamment de la **Loi Sarbanes-Oxley (SOX)**, qui a été apparue en 2002 face aux pratiques boursières désastreuses, et aux attaques terroristes de Septembre 2001. Elle exige de ce fait, la certification des comptes des entreprises cotées aux Etats-Unis auprès de la Securities and Exchange Commission (SEC). Elle avait pour but de faire face aux anomalies en matière de contrôle interne, et reprendre confiance sur les informations comptables et financières fournies par les entreprises, en reposant sur l'exactitude de l'information financière, la responsabilité de la direction de l'entreprise, et l'indépendance des auditeurs externes. On distingue également, la **Loi de Sécurité Financière (LSF)** qui a été menée le 1er août 2003 par la France, comme réaction face à la loi américaine Sarbanes-Oxley. L'enjeu de sa mise en place est de répondre à la crise de confiance sur les données et informations comptables provoquant le secteur financier. En comportant 139 articles, la LSF repose particulièrement sur une responsabilité accrue des dirigeants, un renforcement du contrôle interne, ainsi qu'une réduction des sources de conflits d'intérêt.

Le modèle **COSO** constitue pour sa part un cadre d'analyse de l'efficacité du contrôle interne défini par le Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Il vient en 1985, en appui à la loi Sarbanes Oxley, suite à la révélation de fraudes et des anomalies dans les activités du reporting financier des entreprises américaines. L'objectif étant, de combler les insuffisances liées à l'instauration d'un dispositif du contrôle interne, en déterminant ses composantes, ses principes de base, ainsi que les modalités de son implémentation.

Toutefois, l'exercice d'un meilleur contrôle interne doit être matérialisé par un dispositif solide et fiable, permettant de tracer les éléments de contrôle relatif à chaque processus au sein d'une organisation. D'où l'intérêt d'un manuel de procédure.

### 3.2. Le manuel de procédure d'application des IFRS : outil de contrôle interne

Quel que soit le niveau d'informatisation de l'entreprise, l'absence des procédures du contrôle interne, est révélatrice de plusieurs anomalies et donne lieu à la tentative de fraude puis à la fraude par la suite. L'exercice de cette fonction devrait en effet, s'intéresser à un dispositif permettant d'assurer la traçabilité de l'acheminement des opérations, la consultation de la fréquence des sauvegardes des données, ainsi que la détection et la minimisation des éventuels risques. Ainsi, le contrôle interne doit respecter des procédures bien spécifiques, afin d'atteindre ses principaux objectifs, à savoir : la fiabilité informationnelle, et le sauvegarde du patrimoine de l'entreprise.

C'est dans cette perspective que ce dispositif intervient, comme étant la forme la plus appropriée de la normalisation et de l'uniformisation. Il constitue en effet, du point de vue de l'utilisateur, un guide pratique comportant les interprétations nécessaires pour procédures afin de l'adapter à ses besoins. Il permet également à l'auditeur, une meilleure évaluation du système de contrôle interne. Et quant à sa mise à jour, elle constitue une présomption favorable de l'existence d'un dispositif de contrôle efficient et efficace, ce qui garantit la fiabilité et la traçabilité dès que les opérations ou transactions entretenues.

Le manuel de procédure implique en effet, l'existence des instructions comptables bien précises. Ces dernières, reposent généralement sur la tenue régulière d'une comptabilité respectant des normes comptables, permettant de refléter la réalité économique des opérations et des différents actifs; tout en assurant la fiabilité de l'information conformément aux objectifs du contrôle interne. D'où les normes comptables internationales IAS/IFRS.

**Hypothèse 3 :** Un manuel de procédure d'application des normes IAS/IFRS serait un outil d'amélioration du système de contrôle interne.

En outre, suite à l'émergence des principales références de **la théorie néo-institutionnelle**<sup>5</sup>, les concepts d'événementialisation de (Foucault, 1990) et de « technologie invisible » de (Berry, 1983) sont mobilisés pour montrer comment ces formes rationnelles doivent faire l'épreuve de leur mise en place à travers des dispositifs de gestion.

---

<sup>5</sup> **La théorie néo-institutionnelle (TNI)** développée par **W. DiMaggio et P. Powell**, consiste sur la recherche d'une **légitimité sociale** qui guide certaines décisions ou comportements dans les organisations.

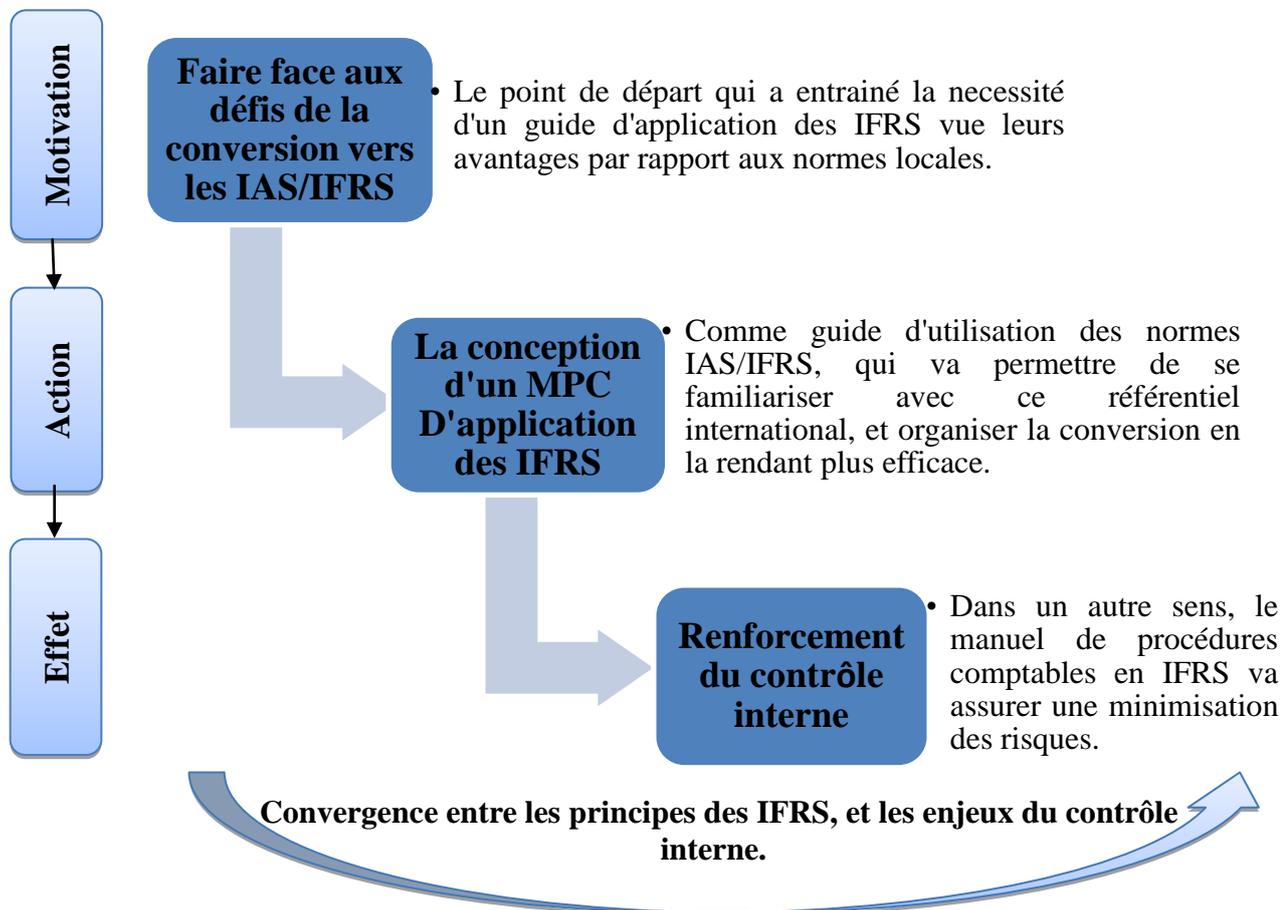
Après plusieurs analyses, il s'est avéré que la juste valeur est considérée comme un atout de fiabilité informationnelle, et par conséquent d'appréciation du dispositif du contrôle interne qui va reposer à son rôle sur une information solide et réelle. De ce fait, les principes des normes comptables internationales, convergent avec ceux du contrôle interne. Il s'agit en effet, **du principe d'organisation qui consiste à se baser sur des informations adaptables, pertinentes et vérifiables**, chose qui semble adéquate avec l'adoption de la juste valeur qui se présente comme une donnée actualisée reflétant la réalité économique. On distingue également, **le principe d'information et d'harmonie qui converge avec les principes de l'intelligibilité, la pertinence, et la fiabilité**, du référentiel comptable international. Ainsi, la compatibilité des principes de la permanence et d'indépendances, vont dans le même sens avec ceux de la comptabilité d'engagement, et la continuité d'exploitation, adoptés par les normes IFRS. Ces similitudes, sont censées être en effet, en faveur de l'instauration d'un bon système du contrôle interne.

**Hypothèse 4:** Un manuel de procédure d'application des normes IAS/IFRS permettrait une meilleure transition vers le référentiel comptable international.

Par ailleurs, l'utilisation d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS permettrait de remédier aux différents problèmes liés à la transition vers le référentiel comptable international. Il devrait ainsi, contenir des normes plus révélatrices de la qualité et d'efficacité informationnelle, ce qui aiderait par conséquent, à renforcer le système du contrôle interne.

La figure ci-dessous, représente en effet, un récapitulatif de la problématique de recherche adoptée :

Figure N°4 : Schéma récapitulatif de la problématique de recherche



Source : élaboré par auteurs

### **Conclusion:**

En guise de conclusion, plusieurs auteurs ont mis l'accent sur l'importance du manuel de procédure dans le fonctionnement de l'organisation, et sa place prépondérante dans le système du contrôle interne.

Certes, la théorie témoigne, de la primauté de l'approche économique et réelle des normes IAS/IFRS, par rapport à celle juridico-fiscale des normes comptables marocaines. Cependant, le passage vers le référentiel comptable international pourrait faire face à plusieurs obstacles, liés à sa maîtrise par les structures nationales. De ce fait, cette transition a besoin d'être matérialisée par la mise en place d'un support intégré, dédié à la bonne application des différents retraitements et ajustements IFRS. Il s'agit en effet, d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, adapté aux besoins des entreprises en matière de fiabilité informationnelle et de contrôle interne. Ce dispositif représente par ailleurs, un impact double, il permet d'un côté de favoriser la familiarisation avec les lesdites normes, et d'autre coté d'améliorer le système du contrôle interne.

Ce travail pourrait dans ce sens, être intéressant pour les chercheurs comme pour les professionnels, dans la mesure où il devrait constituer un point de départ de plusieurs recherches sur les mécanismes du renforcement de la fonction du contrôle interne, et par conséquent, sur les outils permettant d'aider l'auditeur à s'assurer de l'exercice correct de cette fonction.

En principe, les moyens mis à la disposition des entreprises marocaines pour mettre en place un manuel de procédure varient en fonction des capacités de chaque organisation. Ainsi, son implantation demeure conditionnée par plusieurs critères financiers, humains, techniques et organisationnels. Il est en effet recommandé, de consacrer un montant d'investissement important en la matière, prévoir des formations dédiées à son utilisation et impliquer les différents intervenants dans sa mise en place. Tenant en compte, l'incertitude du monde extérieur, le manuel conçu, doit faire objet d'une mise à jour régulière, en vue de garantir la conformité des différentes procédures avec l'évolution de l'environnement. Quelle soit dans une petite entreprise, PME ou une Grande entreprise, son implantation demeure une action louable, dans la mesure où il éclaire l'acheminement des différents processus relatifs aux services concernés.

Afin de s'assurer de la validité de nos hypothèses de recherche, notre revue de littérature pourrait être en effet, complétée par une étude de cas, à travers la sélection d'une méthodologie de recherche bien déterminée. Enfin, le passage au volet pratique ne sera pas sans grande utilité, il permettra par ailleurs, de mieux cerner notre étude théorique, et d'aboutir à des résultats concrets.

## **BIBLIOGRAPHIE**

### **Ouvrages :**

ALLOUI S. (2009) « Le contrôle interne à l'échelle mondiale : Un cadre réglementaire contraignant et une responsabilité étendue des dirigeants : Analyse théorique et validation empirique », Mémoire d'expertise comptable, ISCAE, p. 98.

APOTHELOZ B & al. (2007), « Maitriser l'information comptable », Presses polytechniques et universitaires romandes, Volume 1 n°4, p.142

BERGER C. & GUILLARD S. (2000) « La rédaction graphique des procédures: démarche et technique de description des processus », Editions Saint-Denis La Plaine: AFNOR, p.38.

BRAGG S. (2016), « Accounting Best Practices», n°7, p.196.

BUSHMAN R. & SMITH J. (2001), « Corporate Governance and accountability », John Wiley & Sons, Ltd, 2ème édition, p.178.

COHEN E. (2004), « Analyse financière », Economica, n°5, p.412.

DASKE L., & al. (2008), « Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences », Journal of Accounting Research, volume 46 n°6, p.1085-1142.

DISLE C. & NOËL C. « LA RÉVOLUTION DES NORMES IFRS, Une convergence de la comptabilité vers la finance ? », La Revue des Sciences de Gestion, n°224-225, 2007, p. 17-27.

EUSTACHE AKPANE M. (2008) « Rédaction du manuel des procédures » de, Institut International de management, Abidjan, p.12.

GRANJON M. C. (2005), « Penser avec Michel Foucault : théorie critique et pratiques politiques », Editions Karthala, n°1, p.117.

HENRY & MONKAM-DAVERAT I. (2001) « Rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique ». 3ème édition, Editions d'organisation, p.16.



[lid=IwAR0eFEGob0MQrG8oSgGoL3UwVWKLUh6DZuoADG6ZbK9MvnFscZsJ](#)

[XoPARnA](#) Consulté le 26 Janvier 2019

**Calcul et interprétation des ratios financiers** <https://www.compta-facile.com/ratios-financiers-calculs-et-explications/> Consulté le 12 mars 2019.

**Les principes du contrôle interne :** <https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/budget-comptes-etat/comptes-etat/essentiel/grands-principes-comptabilite-etat/controle-interne-comptable-etat#.XOqmJNIZdi> Consulté le 18 mars 2019.

**Le contrôle interne de l'information comptable** [https://rfcomptable.grouperf.com/article/0334/ms/rfcompms0334\\_2827172.html?fbclid=IwAR38Y9pBzQqaRBru45EkEE40ZihFEvVm-UtqI9JcHdrjXtM3TcV-gXB5wGQ](https://rfcomptable.grouperf.com/article/0334/ms/rfcompms0334_2827172.html?fbclid=IwAR38Y9pBzQqaRBru45EkEE40ZihFEvVm-UtqI9JcHdrjXtM3TcV-gXB5wGQ) Consulté le 2 avril 2019.

**Accounting Policies and Procedures – Theoretical and Practical Connotations in Treating Risks** <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1877042814030365> Consulté le 24 avril 2019.