ifaci

institut français de l'audit et du contrôle internes

Cahier de la Recherche

La création de valeur par le contrôle interne

Réalisé par le Groupe Professionnel « Contrôle interne »

L'IFACI est affilié à The Institute of Internal Auditors

Dans la même collection

- **Pour un urbanisme du contrôle interne efficient - Prises de position du Groupe Professionnel Banque**, Groupe Professionnel « Banque » *(avril 2010)*
- **L'audit de la fraude dans le secteur bancaire et financier**, Groupe Professionnel « Banque » *(janvier 2010)*
- **Le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise**, Groupe de travail IFA / IFACI *(mai 2009)*
- **Le contrôle interne du système d'information des organisations**, Groupe de travail CIGREF / IFACI *(mars 2009)*
- **Création et gestion d'une petite structure d'audit interne**, Unité de Recherche IFACI *(janvier 2009)*
- **Une démarche d'audit de plan de continuité d'activité**, Unité de Recherche IFACI *(juillet 2008)*
- **Guide d'audit du développement durable : comment auditer la stratégie et les pratiques de développement durable ?**, Unité de Recherche IFACI *(juin 2008)*
- **Contrôle interne et qualité : pour un management intégré de la performance**, Unité de Recherche IFACI *(mai 2008)*
- **Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne**, Unité de Recherche IFACI *(avril 2008)*
- **Evaluer et développer les compétences des collaborateurs**, Antenne régionale Aquitaine IFACI *(novembre 2007)*
- **Audit des prestations essentielles externalisées par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement – 2ème Edition**, Groupe Professionnel «Banque » *(janvier 2007)*
- **La cartographie des risques**, Groupe Professionnel « Assurance » *(juillet 2006)*
- **L'audit interne et le management des collectivités territoriales**, Unité de Recherche IFACI *(mai 2006)*
- **Une démarche de management des connaissances dans une direction d'audit interne**, Unité de Recherche IFACI *(mai 2006)*
- **L'auto-évaluation du contrôle interne**, Unité de Recherche IFACI *(octobre 2005)*
- **Cartographie des Risques**, Groupe Professionnel « Immobilier Locatif » *(septembre 2005)*
- **Étude du processus de management et de cartographie des risques**, Groupe Professionnel « Industrie et commerce » *(janvier 2004)*
- **Pour un bon audit du dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux**, Groupe Professionnel « Banque » *(février 2004)*
- **L'efficacité des Comités d'audit – Les meilleures pratiques**, PwC – The IIA Research Foundation – Traduction IFACI – PwC *(mai 2002)*
- **Gouvernement d'entreprise et Conseil d'administration**, PwC – The IIA Research Foundation – Traduction IFACI – PwC *(mai 2002)*

Pour plus d'informations : www.ifaci.com

© IFACI – Paris – septembre 2010

ISBN : 978-2-915042-29-0 – ISSN : 1778-7327

Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droits, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1er de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

© IFACI

Remerciements

L'IFACI tient tout particulièrement à remercier les membres de l'Unité de Recherche qui, sous le pilotage de **Jean-Christophe KYPRIOTIS**, *Directeur du contrôle interne, GDF SUEZ* et **Michel TUDREJ**, *Directeur de Mission, Responsable de l'animation du contrôle interne, Groupe EDF*, ont produit ce cahier :

- **Conception et rédaction :**
  François ALLAVENA, *Directeur de l'audit interne, AUDIENS ;*
  Laurent ARNAUDO, *Directeur de l'audit interne, SODEXO SA ;*
  Bénédict AUCOIN, *Directeur du contrôle des risques, ALLIANZ France ;*
  Olivier BORET, *Délégué au contrôle interne, ERDF ;*
  Frédéric CORDEL, *Responsable audit et contrôle interne, STERIA ;*
  Yves GRIMAUD, *Senior Manager, PricewaterhouseCoopers ;*
  Milena IORDONOVA, *Directeur contrôle interne, DANONE ;*
  Mihaela JAQUIN, *Superviseur audit (DACCJ), AGEFIPH ;*
  Béatrice KI-ZERBO, *Directeur de la recherche, IFACI ;*
  Bruno LECHAPTOIS, *Directeur adjoint du contrôle interne, France Télécom ;*
  Marcela LORENZI, *Responsable qualité méthode, LAFARGE ;*
  Marie-Cécile MOINIER, *Consultante, BELLOT MULLENBACH et Associés ;*
  Xavier ORTMANS, *Chef du service audit et contrôle interne, Etablissement Français du Sang ;*
  Maxime PAPON, *Consultant, Cabinet HIRAM FINANCE ;*
  Thomas PUISSANT, *Responsable évaluation contrôle interne Groupe, RHODIA ;*
  Carole TROUVE, *Audit interne, Responsable assurance qualité, Sanofi-Aventis*

- **Conception ou proposition d'illustration :**
  David AUTISSIER, *Maître de conférences- IAE Gustave Eiffel - Université Paris XII ;*
  Denis FABRE, *Consultant ;*
  Fabien de GEUSER, *Professeur associé, ESCP Europe ;*
  Valérie GORRIZ, *Responsable du service contrôle interne, MACIF Mutualité ;*
  Steven PANGBURN, *Ancien Directeur de l'audit interne, SODEXO SA ;*
  Liliane TORLET, *Chef du service régularité des procédures, France Agrimer*

- **Mise en forme et documentation :**
  Perrine BENARD, *Documentaliste, IFACI*
  Julie FERRE, *Chargée de projets de la recherche, IFACI*

Ces travaux s'insèrent dans le cadre du **Groupe Professionnel « contrôle interne » de l'IFACI** qui est actuellement présidé par **Laurent ARNAUDO**, *Directeur de l'audit interne, SODEXO SA*, et dans le cadre de la chaire « Contrôle interne et maîtrise des activités » ESCP Europe / IFACI.

Louis VAURS, *Délégué Général, IFACI*

© IFACI

Sommaire

Synthèse **7**

Introduction **11**

Partie 1 - Concept de valeur ajoutée et principes du contrôle interne **13**

1.1 - Variations autour de la notion de valeur ajoutée 15

1.2 - Le contrôle interne : définitions et récentes évolutions réglementaires 17

1.2.1 - Principaux référentiels définissant le contrôle interne 17

1.2.2 - Récentes évolutions réglementaires liées au contrôle interne 18

1.3 - Déclinaison usuelle de la valeur ajoutée du contrôle interne dans les organisations .. 23

Partie 2 - Développer la valeur d'usage managérial du contrôle interne **25**

2.1 - Recenser les parties prenantes et piloter les actions répondant à leurs attentes 27

2.1.1 - Cartographier les parties prenantes 28

2.1.2 - Identifier et hiérarchiser les attentes de chaque partie prenante 28

2.1.3 - Déterminer des critères de mesure de la satisfaction 30

2.1.4 - Adapter les moyens d'atteinte des objectifs 30

2.1.5 - Informer les parties prenantes sur la valeur ajoutée du contrôle interne dans leurs périmètres 31

2.2 - Bénéficier d'un soutien fort au sein de l'organisation 32

2.2.1 - Le conseil d'administration et ses comités spécialisés 32

2.2.2 - La direction générale : un acteur incontournable 34

2.2.3 - Les directions clés pour le développement et le suivi d'un contrôle interne efficace 37

2.3 - Un dispositif qui contribue à la maîtrise des risques de l'organisation 40

2.3.1 - La démarche ERM 40

2.3.2 - La démarche contrôle interne à travers l'analyse par processus 42

2.3.3 - La convergence des deux approches 43

2.4 - Un dispositif au service du management 45

2.4.1 - Le contrôle interne : source d'informations pour le management et vecteur d'harmonisation 45

2.4.2 - Un dispositif intégré dans le système de management 47

2.4.3 - Les outils facilitateurs d'une plus grande intégration managériale 51

Partie 3 - Les clés de réussite d'un développement du contrôle interne dans la durée ... **59**

3.1 - Une approche réaliste, adaptée et en phase avec les besoins des opérationnels 61

3.1.1 - Une approche graduée 61

3.1.2 - Une approche adaptée à la culture de l'entreprise 63

3.2 - Un dispositif flexible, proactif et ouvert 65

3.3 - Un dispositif connu de tous 66

3.3.1 - Caractéristiques générales des actions de communication et contenu des messages 66

3.3.2 - Les canaux et supports de communication 67

© IFACI

3.3.3 - Exemple d'une stratégie de communication dans une organisation en phase de lancement du projet contrôle interne ... 68
3.4 - Un dispositif piloté à partir d'un système de *reporting* fiable ... 70
3.5 - Un programme d'entreprise impliquant un réseau de contrôle interne ... 72
3.5.1 - Constitution d'une équipe centrale « contrôle interne » ... 72
3.5.2 - Les équipes locales de contrôle interne ... 74
3.6 - Des démarches coordonnées ... 76
3.6.1 - Les fonctions contributives ... 76
3.6.2 - Pourquoi et comment se coordonner ? ... 80

Partie 4 - Les indicateurs de valeur ajoutée ... 89
4.1 - Cartographie des indicateurs les plus couramment utilisés ... 91
4.2 - Pourquoi ces indicateurs ne répondent pas totalement à la question de la valeur ajoutée du contrôle interne ? ... 93
4.2.1 - La problématique des bénéfices tangibles ... 93
4.2.2 - L'importance des bénéfices intangibles ... 94
4.2.3 - La qualité et l'efficacité du *reporting* en situation différenciée ... 96
4.3 - Concevoir des indicateurs plus synthétiques et plus ciblés : un chantier à investiguer dans le cadre du suivi de l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques ... 98

ANNEXES ... 101
Annexe 1 - Histoire de la formalisation du concept de contrôle interne et rappel des définitions ... 102
Annexe 2 - Exemples de trame de chartes ou de politiques de contrôle interne ... 106
Annexe 3 - Exemple de note de service de diffusion d'une politique de contrôle interne dans un établissement public ... 109
Annexe 4 - L'approche par processus ... 121
Annexe 5 - Exemple de cartographie des processus ... 125
Annexe 6 - Exemple de matrice d'auto-évaluation et cotation ... 126
Annexe 7 - Exemple de communication ... 129
Annexe 8 - Exemple de *reporting* destiné à un comité d'audit ... 133
Annexe 9 - Exemple de comités de gouvernance et complémentarité Top Down / Bottom up ... 136
Annexe 10 - Exemple de rôle et de composition d'un comité des risques ... 138
Annexe 11 - Exemple de rôle et de composition d'un comité de contrôle interne ... 139
Annexe 12 - Exemple d'indicateurs de *reporting* ... 141
Annexe 13 - Plan de contrôle métier ... 162
Annexe 14 - Colloque IFACI du 18 mai 2010 : Quels outils d'audit et de contrôle internes choisir pour être plus performant ? ... 164
Annexe 15 - Modèle de maturité ... 172
Annexe 16 - Synthèse des valeurs ajoutées produites par les démarches d'audit interne et de contrôle interne ... 173
Annexe 17 - Domaines d'évaluation du contrôle interne ... 174

BIBLIOGRAPHIE ... 187

© IFACI

© IFACI

Synthèse

Une démarche de contrôle interne consiste à mettre en œuvre et rendre visible de manière pérenne un dispositif qui apporte une assurance raisonnable que les risques de l'organisation sont identifiés et traités de façon appropriée.
Si cela apparaît de ce fait comme étant une démarche de bon sens, les exigences récentes de la 8ème Directive sur le suivi de l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques, ainsi que les exigences réglementaires de la dernière décennie démontrent que les attendus vont bien au-delà de la question du simple respect de conformité et ouvrent la question de la valeur ajoutée du contrôle interne, objet du présent document.
Avant de savoir quelle peut être la valeur ajoutée du contrôle interne dans une organisation, il faut avoir conscience que le concept même de valeur ajoutée du contrôle interne est difficile à appréhender. En effet, la majorité des objectifs du contrôle interne contribuent davantage à s'intéresser à des coûts potentiels évités qu'à des leviers intrinsèques de production de richesse et ne peuvent, de ce fait, être appréhendés simplement par un ratio coût / bénéfice avec la même unité pour chacun des termes. Si le coût peut être exprimé en euros, les bénéfices renvoient aux avantages procurés aux différentes parties prenantes de l'organisation et à la « valeur d'usage managérial » correspondante en complément de l'assurance raisonnable de la simple conformité aux obligations réglementaires.

Si les premières approches de contrôle interne, au tout début du XXème siècle, ont été pour l'essentiel centrées sur les détections de fraude, les notions de maîtrise des activités d'une organisation apparaissent en 1977, et sont confortées lors de l'élaboration du premier référentiel COSO en 1985. Suite à différents scandales financiers, des exigences réglementaires sont alors apparues, aux Etats-Unis avec la loi Sarbanes-Oxley du 30 juillet 2002 et en France, d'une part avec la Loi de Sécurité Financière du 1er août 2003 qui demande la publication de rapports relatifs aux dispositifs de contrôle interne des entreprises, et d'autre part avec le cadre de référence de l'Autorité des Marchés Financiers de janvier 2007 qui définit des principes généraux proches pour partie de ceux du COSO.

Réussir par des démarches de contrôle interne à « joindre l'utile au nécessaire », en apportant aux parties prenantes des leviers de création de valeur tout en respectant les obligations réglementaires, sera certainement une façon de démontrer la réalité d'une valeur ajoutée du contrôle interne.

De ce fait, il est important de caractériser quel peut être l'apport du contrôle interne aux parties prenantes et en quoi cela représente une véritable « valeur d'usage managérial ».
Pour cela, il convient dans un premier temps de recenser les parties prenantes concernées pour :

- identifier et hiérarchiser leurs attentes respectives ;
- déterminer les critères de mesure de satisfaction ;
- adapter les moyens d'atteinte des objectifs retenus ;
- informer en retour ces parties prenantes de la valeur ajoutée ainsi créée.

© IFACI

Au-delà de cette démarche, il est primordial de pouvoir bénéficier en amont d'un soutien fort au sein des organisations et notamment :

- du conseil d'administration et de ces organes spécialisés comme le comité d'audit, ce qui devrait être désormais plus naturel du fait des exigences qui leur échoient dans le cadre de la loi DDAC du 3 juillet 2008 et de l'ordonnance du 8 décembre 2008[1] ;
- de la direction générale pour qui le contrôle interne devrait être un outil de management prioritaire au service de la performance et de la maîtrise de ses risques ;
- de tout un ensemble de directions clés qui sont en première ligne pour faire appliquer des politiques, directives ou décisions incontournables (Ressources humaines, Systèmes d'information, Juridique, Hygiène Sécurité Environnement, Assurance qualité, Lutte contre la fraude, Ethique / Déontologie, etc.) ou contrôler les processus comptables et financiers en lien avec les commissaires aux comptes.

Les liens entre le contrôle interne et la gestion des risques sont indissociables comme y invitent naturellement les référentiels ad hoc (COSO notamment) ou les exigences réglementaires qui demandent depuis peu la production d'un rapport annuel sur le contrôle interne et la gestion des risques.
Il est donc important de mettre en convergence des démarches de plus en plus répandues du type ERM *(Entreprise Risk Management)* et les démarches de contrôle interne qui s'appuient notamment sur des analyses par processus.

Il est également important que le dispositif de contrôle interne s'intègre dans le système de management de l'organisation, notamment à travers des démarches qualité ou les rites annuels d'évaluation. Cette intégration est d'autant plus naturelle que le contrôle interne peut être un vecteur d'analyse de l'environnement général de contrôle et de diffusion des meilleures pratiques.

Il est ainsi primordial de développer des outils nécessaires au déploiement de tout dispositif de contrôle interne afin de sensibiliser et de mobiliser tous les acteurs concernés, à savoir l'ensemble des salariés. Cela concerne, par exemple, l'élaboration d'un référentiel de contrôle interne qui recense les objectifs de contrôle, voire les points de contrôle qui peuvent être prescrits. L'intégration du dispositif de contrôle interne dans les systèmes d'information est également un élément clé à considérer rapidement dans toute démarche de déploiement.

Ainsi, en partant d'un *sponsorship* affirmé des organes de gouvernance et de la Tête de Groupe d'une part, et en ayant identifié l'ensemble des parties prenantes et leurs besoins d'autre part, on peut penser que la bonne mise en œuvre de démarches de maîtrise des risques, ainsi que l'intégration du contrôle interne dans le système de management garantissent une réussite dans la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne, et de ce fait une valeur ajoutée à l'organisation.

---

[1] *Loi DDAC : loi portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (4ème et 7ème directives), qui a modifié les articles L225-37 et L225-68 du code de commerce.*
Ordonnance du 8 décembre 2008 transposant la directive européenne relative au contrôle légal des comptes (8ème directive).

© IFACI

Néanmoins, l'expérience des organisations participant aux travaux de l'Unité de Recherche montre qu'il existe des freins et des écueils à éviter, mais aussi des facteurs clé de réussite parmi lesquels on peut citer par exemple :

- une approche réaliste et adaptée aux besoins des opérationnels (contrôler ce qui mérite de l'être et non ce que l'on a l'habitude de contrôler ou que l'on sait contrôler) ;
- une approche adaptée à la culture de l'organisation (*top-down* et/ou *bottom-up*) ;
- un dispositif flexible, ouvert et proactif (prise en compte des évolutions d'organisation, des évolutions externes, des attentes des *stakeholders*, etc.) ;
- un dispositif connu de tous (et reconnu si les éléments développés ci-dessus sont au rendez-vous) ;
- un dispositif piloté (outils de pilotage et de *reporting* dédiés) ;
- un réseau d'interlocuteurs professionnels et impliqués (réseaux d'animateurs de contrôle interne dans l'ensemble du groupe, liens avec les organes clés, etc.) ;
- des démarches coordonnées entre les responsables en charge du contrôle interne et les autres domaines qui contribuent au dispositif (filières transverses et fonctions d'expertise notamment, audit interne pour l'évaluation du dispositif de contrôle, etc.) et une coordination robuste entre le niveau central qui pilote le processus pour la tête de Groupe et les niveaux locaux et régionaux en charge de le déployer au niveau plus opérationnel.

Reste la question des indicateurs de mesure de cette valeur ajoutée, puisqu'à la lecture de ce qui précède, il apparaît, a minima de manière intuitive que valeur ajoutée il y a ...
Toutefois, les conclusions des réflexions menées et les benchmarks réalisés conduisent, à ce jour, à conclure qu'il n'existe pas d'indicateur unique ou de batterie d'indicateurs qui permette cette mesure de manière intrinsèque et rigoureuse. L'appréhension complexe du concept même de valeur ajoutée du contrôle interne exprimée en préambule en est certainement la cause principale.
Cependant, des exemples de bénéfices tangibles (gain d'une recommandation exprimée en euros, coût d'une défaillance de contrôle interne évitée, réduction des cas de fraudes détectées ou d'altération des données, etc.) ou intangibles (diffusion de bonnes pratiques, cohésion et vision de groupe, coordination des démarches existantes, etc.) permettent d'appréhender la question et de vérifier que cette valeur ajoutée du contrôle interne va bien au-delà de l'assurance raisonnable du simple respect de conformité.
L'histoire récente nous montre toutefois que les défaillances de contrôle interne peuvent se payer… cher… mais trop tard, et doivent donc nous encourager à poursuivre le développement des dispositifs de contrôle interne de plus en plus adaptés et efficients. Les quelques propositions développées dans le présent cahier peuvent nous y aider...

© IFACI

© IFACI

INTRODUCTION

Les exigences de la 8ème Directive sur le suivi de l'efficacité d'un système de contrôle interne montrent, s'il en était encore besoin, que ce dispositif ne doit pas être restreint à une stricte question de conformité. Il s'agit de faire du contrôle interne un outil au service de l'organisation, qui contribue à la maîtrise de ses risques majeurs.

De ce fait, le contrôle interne est de plus en plus admis, à chaque niveau de l'organisation, comme un dispositif qui contribue à la performance de l'entreprise. Toutefois, les questions légitimes de son coût et de sa valeur ajoutée sont de plus en plus souvent posées par la direction générale et le conseil. Tout en recherchant la mise en place d'un dispositif minimal pour répondre aux exigences externes, les organes dirigeants souhaitent tirer tous les bénéfices d'un système plus ambitieux dont il conviendra d'appréhender les limites raisonnables. Cette ambition renvoie à la problématique « coût / bénéfice » et donc à la notion de valeur ajoutée.

La valeur ajoutée du contrôle interne est donc une question d'actualité qu'il convient de cerner, d'autant que son appréciation (compréhension, indicateurs, etc.) peut différer fortement d'une organisation à une autre, selon leurs métiers, leurs risques et leurs obligations particulières (législateurs, régulateurs, etc.).

La finalité du présent document est de donner des clés de lecture sur cette question, en cherchant à répondre notamment aux questions suivantes :

- Quels sont les enjeux liés à la définition de la valeur ajoutée du contrôle interne ?
- Comment prendre en compte les attentes des différentes parties prenantes du dispositif ?
- Quels sont les acteurs clés d'un dispositif créateur de valeur ? Comment les coordonner pour plus d'efficacité ?
- Pourquoi faut-il développer la valeur d'usage managérial du contrôle interne ?
- Comment contribuer à la maîtrise des risques ?
- Quelles sont les clés de réussite d'un dispositif qui apporte de la valeur dans la durée ?
- Quels sont les indicateurs de mesure actuellement utilisés ? Et quelles en sont les limites ?

© IFACI

© IFACI

Partie 1

Concept de valeur ajoutée et principes du contrôle interne

© IFACI

© IFACI

1.1 Variations autour de la notion de valeur ajoutée

Envisager la valeur ajoutée du contrôle interne, c'est aller à l'encontre d'une idée préconçue et répandue selon laquelle le contrôle interne est une charge, une contrainte plutôt qu'une source de création de valeur.

Ce préjugé vient peut-être des objectifs généraux du contrôle interne : fournir l'assurance raisonnable que l'organisation respecte les lois et règlements qui lui sont applicables, qu'elle applique les instructions de la direction générale, que les mécanismes de sauvegarde de ses actifs sont opérants et qu'elle produit une information financière fiable. « Respecter », « appliquer », « sauvegarder », « veiller à la fiabilité » ; tous ces objectifs se situent dans le champ lexical de la conservation de l'acquis, de la préservation de l'existant. Or, selon des principes classiquement admis, créer de la valeur c'est modifier l'acquis pour en augmenter le volume ou la qualité. Cette vision de la valeur ajoutée, spontanément associée à une notion de croissance, peut sembler être en décalage avec le contrôle interne, surtout s'il est présenté sous un angle contraignant : un mal nécessaire ou un coût sans valeur. L'autre problématique est celui d'une valeur supposée mais non lisible (« ça doit bien servir à quelque chose »).

Dans le même ordre d'idée, l'atteinte des objectifs du contrôle interne n'engendre apparemment pas de gain direct, exprimable en termes financiers, contrevenant ainsi à l'appréhension intuitive et courante que nous avons de la notion de valeur. Il est, en effet, plus difficile d'évaluer le bénéfice induit par le respect des lois et règlements que celui occasionné par la vente d'un objet. Cette difficulté à quantifier le gain obtenu est l'une des difficultés rencontrées pour valoriser l'apport du contrôle interne (Cf. Partie 4, p. 89).

Définir la valeur ajoutée du contrôle interne amène aussi à s'interroger sur l'efficience ou la performance de ce contrôle interne en rapprochant les produits des coûts générés par le déploiement du dispositif. Deux difficultés immédiates apparaissent alors concernant l'évaluation et la mesure de ces deux termes :

- Si l'on s'attache d'abord aux produits, caractériser les produits matériels ou immatériels du contrôle interne exige qu'ils soient corrélés aux attentes des parties prenantes. C'est également une question critique pour d'autres processus support comme la communication, la logistique, la qualité, le marketing, les RH, le SI... Cependant, cette problématique est amplifiée lorsqu'il s'agit du contrôle interne. En effet, la valeur perçue du contrôle interne a de multiples facettes en fonction des attentes des parties prenantes (Cf. Parties 2.1 p. 27 et 2.2 p. 32). Ceci induit un exercice particulièrement difficile de mesure de tous ses produits et de détermination de sa « contribution financière».
- Si l'on traite ensuite les coûts du contrôle interne. Il est difficile de calculer un temps passé pour des activités de contrôle interne qui sont totalement intégrées dans les activités cœur de métier, y compris dans les systèmes d'information.

  Par ailleurs, si l'on se borne aux fonctions support dédiées au contrôle, celles-ci ne représentent qu'une infime partie du coût du dispositif.

© IFACI

La valeur ajoutée n'est donc pas un simple rapport entre des coûts et des produits, elle est davantage le rapport entre un résultat attendu ou souhaité et un coût que l'on est prêt à supporter pour obtenir ce résultat.

La valeur ajoutée du contrôle interne est donc une notion relative qui renvoie aux différentes valeurs d'usage qui lui sont associées, c'est-à-dire les multiples résultats qu'attendent les parties prenantes de l'organisation. D'où l'utilité, ici comme dans tant d'autres domaines, de bien connaître ses propres clients, surtout lorsqu'ils sont si nombreux : organes de gouvernance, managers, actionnaires, partenaires, sous-traitants etc. (cf. Partie 2.1, p. 27).

La mesure de la valeur ajoutée du contrôle interne n'est pas immédiate car elle renvoie à :

- des attentes et des parties prenantes multiples ;
- des produits et des coûts / ressources difficiles à isoler et à quantifier ;
- un dispositif dynamique. Certains résultats dépendent des phases d'implantation du dispositif (Mise en place / déploiement / maintien en condition opérationnelle) ou des évolutions en cours dans l'organisation (fusion-acquisition, nouvelle stratégie, etc.).

Pourquoi faut-il alors estimer la valeur ajoutée du contrôle interne ?

- C'est un élément du pilotage du dispositif malgré les contraintes évoquées ci-dessus.
- Sa compréhension facilite l'appropriation du contrôle interne au sein de l'organisation.
- Elle permet de proportionner le dispositif aux enjeux, notamment à travers une meilleure allocation des ressources.
- Elle illustre l'amélioration continue.

© IFACI

1.2 Le contrôle interne : définitions et récentes évolutions réglementaires

Le contrôle interne est consubstantiel à toute activité humaine parce qu'il permet d'augmenter les chances de réaliser des objectifs, de réduire le risque d'erreurs ou de transactions inadéquate et d'identifier les améliorations possibles. Néanmoins sa formalisation est récente et visait en premier lieu la valeur d'assurance apportée aux instances de gouvernance (Pour un bref historique du contrôle interne voir l'annexe 1 p. 102).

1.2.1 Principaux référentiels définissant le contrôle interne

La première définition moderne et élargie du contrôle interne résulte des travaux engagés en 1985 par la « *Treadway Commission* » réunissant des représentants de grandes entreprises, de cabinets d'audit, de l'IIA *(Institue of Internal Auditors)* et de l'AICPA *(American Institute of Certified Public Accountants)*. Le groupe de travail a publié le résultat de ses travaux en 1992 sous le nom de « *Internal Control Framework* », plus connue sous le nom de « COSO Report » *(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)*. Ce référentiel est le plus répandu, il a été retenu aux Etats-Unis comme référentiel recommandé pour l'application des dispositions de la loi Sarbanes-Oxley relatives au contrôle interne.

Définition du contrôle interne selon le COSO (Committee Of Sponsoring Organizations, 1992, www.coso.org) [1]

Le contrôle interne est 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 réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- *la fiabilité des informations financières ;*
- *la conformité aux lois et règlements en vigueur.*

En avril 2005, l'Autorité des Marchés Financiers a confié à un groupe de travail « de Place » l'élaboration d'un cadre de référence en matière de contrôle interne, compatible avec le référentiel COSO. Le secrétariat du groupe était assuré par l'IFACI. Le groupe de travail était composé de personnalités qualifiées ainsi que de représentants d'entreprises et d'institutions comptables. Ce cadre, publié par l'AMF en 2007, est avant tout un outil de progrès dont le principal objet est d'améliorer la gestion des sociétés françaises soumises à l'obligation de la loi du 1er août 2003. Il a été complété en juillet 2010 en y insérant une partie relative à la gestion des risques afin de se conformer à la loi DDAC du 3 juillet 2008.

[1] *La pratique du contrôle interne - COSO Report / IFACI, PricewaterhouceCoopers (Editions d'Organisation).*

© IFACI

Définition du contrôle interne selon le cadre de référence de l'AMF (Autorité des Marchés Financiers, mise à jour 2010, www.amf-france.org)

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- *contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et*
- *doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.*

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

a) la conformité aux lois et règlements ;
b) l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;
c) le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
d) la fiabilité des informations financières.

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers.
La définition du contrôle interne ne recouvre pas toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management comme par exemple la définition de la stratégie de la société, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

Par ailleurs, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints.

Ces définitions ont permis de rendre plus visibles et de formaliser des dispositifs existants. Cette consolidation du contrôle interne s'est également accompagnée d'une clarification de son périmètre qui n'est plus uniquement restreint au domaine comptable et financier.

1.2.2 Récentes évolutions réglementaires liées au contrôle interne

La non-conformité aux obligations réglementaires figure parmi les risques auxquels toutes les organisations doivent faire face. Des exigences en matière de contrôle interne ont été récemment édictées :

© IFACI

- Après différents scandales dont notamment l'affaire ENRON, le régulateur américain a souhaité stopper ces dérives en instaurant le 30 juillet 2002 la loi Sarbanes Oxley (SOX) (http://www.sec.gov/about/laws.shtml). Celle-ci impose aux entreprises cotées aux Etats-Unis de rédiger un rapport relatif au contrôle interne et aux procédures de *reporting* comptable et financier, en précisant notamment comment le management s'est impliqué dans la mise en place de ces procédures et en produisant une évaluation du dispositif. En complément, les auditeurs externes doivent produire un rapport sur l'évaluation du contrôle interne effectuée par le management sur les processus comptables et financiers.

- En France, la loi de sécurité financière (Loi n°2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière, http://www.legifrance.gouv.fr), stipule que le *« Président du conseil d'administration des sociétés faisant appel public à l'épargne doit rendre compte, dans un rapport présenté à l'Assemblée Générale […] des procédures de contrôle interne mises en place dans la société ».* De plus, il est spécifié que les commissaires aux comptes doivent vérifier la sincérité des informations contenues dans ce rapport du Président pour ce qui concerne le domaine de l'élaboration et du traitement de l'information comptable et financière, et faire part de leurs observations dans le dit rapport.

- En 2008, trois directives européennes (4ème, 7ème et 8ème Directives) ont été transposées en droit national par la loi DDAC du 3 juillet 2008 et l'ordonnance du 8 décembre 2008 (http://www.legifrance.gouv.fr). Leurs principales implications en ce qui concerne le contrôle interne sont désormais que :
  - le cadre du rapport du Président vise *« la description du contrôle interne et des procédures de gestion des risques »* ;
  - ce rapport est *« approuvé par le conseil d'administration »* ;
  - les commissaires aux comptes doivent attester l'établissement dans le rapport des informations exigées par la loi autres que celles relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ;
  - le comité d'audit est chargé de s'assurer *« du suivi de l'efficacité du dispositif de contrôle interne et de gestion des risques ».*

- Des réglementations sectorielles ont également été édictées :
  - Décret n° 93-1004 du 10 août 1993 modifiant les dispositions du code de la sécurité sociale relatives à la gestion financière des organismes de sécurité sociale du régime général ;
  - Règlement n° 97-02 du 21 février 1997 relatif au contrôle interne des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifié ;
  - La Loi Organique des Lois de Finance (LOLF) du 1er août 2001 a fortement contribué à développer le contrôle interne dans la sphère publique. En effet, pour répondre aux demandes de la Cour des comptes, en charge de la certification annuelle des comptes de l'Etat, certains ministères ont pris des engagements forts afin de

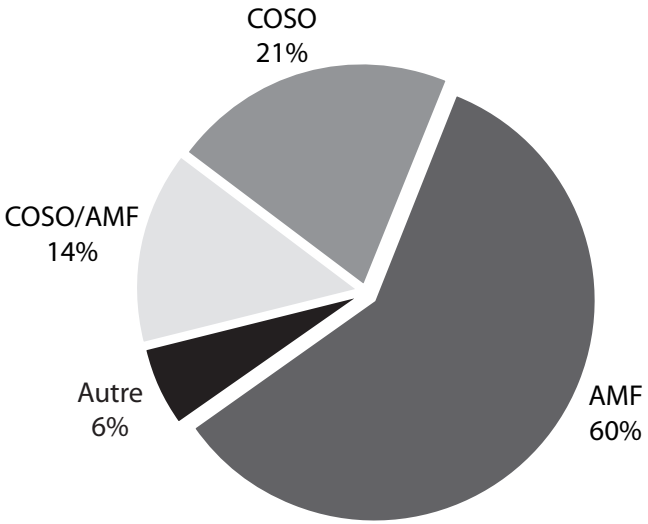
© IFACI

déployer le contrôle interne comptable aussi bien dans les administrations centrales qu'au sein des opérateurs publics qui leur sont rattachés. Même si la démarche commence en priorité par l'analyse des risques sur les processus impactant fortement les comptes, la démarche est enclenchée et se diffuse sur d'autres processus ;

- Décret n° 2006-287 du 13 mars 2006 relatif au contrôle interne des entreprises d'assurance et modifiant le code des assurances, instituant l'obligation de mettre en place un dispositif de contrôle interne et de rédiger annuellement un rapport de contrôle interne approuvé par le Conseil d'Administration ;
- Décret du 19 mai 2008 pour les institutions de retraite et de prévoyance ;
- Directive européenne Solvency II qui vise à harmoniser dès 2012 les règles prudentielles de solvabilité imposées aux assureurs de l'Union Européenne. Le pilier 2 de cette directive exprime la volonté de placer le contrôle interne et la gestion des risques au cœur de la gouvernance des assureurs. Outre les exigences financières quantitatives, elle précise l'ensemble des exigences qualitatives et des règles de contrôle applicables, ainsi que les règles applicables au calcul de la solvabilité et au contrôle des groupes d'assurance.

Comme le souligne le graphe ci-dessous, les sociétés faisant appel public à l'épargne s'appuient essentiellement sur les composantes de contrôle interne du cadre de référence de l'AMF pour déployer leur dispositif et élaborer le rapport du Président.

Référentiels mentionnés dans les rapports de contrôle interne :



Source : Rapport 2009 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (8 décembre 2009)

© IFACI

Le cadre de référence de l'AMF définit cinq composantes étroitement liées :

1. Une **organisation** comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés.
2. La **diffusion en interne d'informations** pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités.
3. Un **dispositif de gestion des risques** visant à recenser, analyser et traiter les principaux risques identifiés au regard des objectifs de la société.
4. **Des activités de contrôle proportionnées** aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.
5. Une **surveillance permanente** portant sur le dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement.

Ce cadre est compatible avec le référentiel COSO lequel propose également cinq composantes[1] :

1. Environnement de contrôle interne
2. Evaluation des risques
3. Activités de contrôle
4. Information et communication
5. Pilotage

Le cadre de référence de l'AMF ne donne pas nécessairement des instructions d'application très précises. Il laisse au contraire des marges d'interprétation. Les positions élaborées par des associations professionnelles telles que l'IFA (Institut Français des Administrateurs) et l'IFACI (Institut de l'Audit et du Contrôle Internes) donnent des lignes directrices pour la mise en œuvre tant du cadre de référence de l'AMF que du référentiel COSO.
Vous trouverez ci-après des références et des concepts repris dans la suite du document.

- Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne : du bon usage du cadre de référence du contrôle interne – IFACI – février 2008 (www.ifaci.com).

- L'urbanisme du Contrôle Interne : comment en améliorer l'efficacité ? quelle place pour l'audit interne ? – IFACI - octobre 2008 (www.ifaci.com). Cette prise de position apporte une vision sur le rôle des différents acteurs qui participent au fonctionnement du dispositif. Ci-après les principales conclusions en lien avec la valeur ajoutée du contrôle interne :
    - la nécessité d'avoir une description claire des différents niveaux de contrôles (des contrôles réalisés par les opérationnels à l'évaluation indépendante réalisée par l'audit interne) (cf. Partie 3.6, p. 76) ;

[1] *La pratique du contrôle interne - COSO Report / IFACI, PricewaterhouceCoopers (Editions d'Organisation), p.28.*

© IFACI

- le rôle de supervision dévolu aux autres services fonctionnels (cf. Parties 3.6 des démarches coordonnées, p. 76 et 2.2.3 les directions clés pour un développement et le suivi d'un contrôle interne efficace, p. 37) :
- des structures et des modalités de management des risques en fort développement (cf. Partie 2.3 un dispositif qui contribue à la maîtrise des risques, p. 40) ;
- le rôle accru des animateurs de contrôle interne au sein des entités (cf. Partie 3.5 un réseau d'interlocuteurs du contrôle interne, p. 72) ;
- une fonction d'audit interne chargée d'évaluer l'ensemble des systèmes de contrôle interne et qui sait se doter d'experts pour aborder les activités de contrôle les plus techniques (cf. Parties 2.2, bénéficer d'un soutien fort au sein de l'organisation, p. 32 et 3.6, des démarches coordonnées, p. 76) ;

- Contrôle interne du système d'information – Guide opérationnel d'application du cadre de référence AMF relatif au contrôle interne IFACI / CIGREF – février 2009 (cf. Partie 2.4, un dispositif au service du management, p. 45).

- Prise de position IFA / IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise – mai 2009. Ce document formule une trentaine de recommandations, dont certaines en lien direct avec le contrôle interne et la valeur ajoutée qu'il peut procurer. Par exemple :
  - Le positionnement de l'audit interne et ses relations avec les organes dirigeants (cf. Partie 2.2, bénéficer d'un soutien fort au sein de l'organisation, p. 32) ;
  - La convergence avec le processus de management des risques (cf. Partie 2.3, un dispositif qui contribue à la maîtrise des risques, p. 40).

- Commentaires relatifs à la transposition des 4ème, 7ème et 8ème directives européenne - Groupe professionnel « Contrôle interne » de l'IFACI – juin 2009.

© IFACI

1.3 Déclinaison usuelle de la valeur ajoutée du contrôle interne dans les organisations

Au-delà des contraintes légales, c'est la maîtrise de l'ensemble des risques majeurs de l'organisation qui est en jeu et c'est au conseil d'administration et à ses comités spécialisés (par exemple le comité d'audit) de s'assurer que les risques importants, qui ne sont pas uniquement liés aux processus financiers, sont appréhendés et gérés.

La valeur ajoutée du contrôle interne dépend donc de la politique de l'organisation dans ce domaine, selon qu'elle se borne à répondre uniquement aux contraintes de conformité imposées par la loi ou qu'elle s'en serve comme outil de pilotage pour avoir une assurance raisonnable que les objectifs de l'organisation sont sous contrôle, de manière cohérente, dans l'ensemble de la structure.

La maîtrise d'un dispositif de contrôle interne n'est pas statique. L'organisation bouge, les objectifs évoluent, les organisations changent, les politiques et les systèmes sont modifiés. La prise en compte de ces dynamiques est également importante, et ce dès l'annonce de la formalisation d'une nouvelle stratégie pour l'organisation ou d'une acquisition.

La valeur ajoutée du contrôle interne réside notamment dans la gestion du coût de la « non qualité » (autrement dit l'occurrence et l'impact d'un risque) qu'il permet de maîtriser. Un dispositif de contrôle interne diminue ou supprime ces coûts. S'il n'existe aucun système formalisé, il n'y aura donc pas d'identification et de mesure systématiques de ces risques, encore moins une assurance qu'ils sont gérés. Et pourtant, ils existent mais on ne s'en aperçoit que lorsqu'ils se réalisent. Il est alors en général trop tard pour agir ; il ne reste plus qu'à constater les perturbations et le coût pour l'organisation. Qu'il s'agisse d'un coût direct sur son résultat ou du coût d'image vis-à-vis des acteurs avec lesquels elle interagit.

Qu'est-ce donc que la valeur ajoutée du contrôle interne ?

Au-delà de la loi, le contrôle interne c'est une assurance que les risques de l'entreprise sont couverts pour un coût raisonnable.
Au-delà de cette assurance, c'est un outil de cohérence et de convergence pour les managers, au service de la dynamique de l'entreprise, de ses objectifs et de ses valeurs.

© IFACI

© IFACI

Partie 2

Développer la valeur d'usage managérial du contrôle interne

La valeur d'un bien ou d'un service n'existe qu'en réponse à un client donné : quelle valeur et pour qui ?

Ainsi, la conformité aux exigences réglementaires qui a été rappelée dans la partie précédente (Cf. Partie 1.2, p. 17) n'est qu'une des valeurs possibles du contrôle interne parmi d'autres.

En effet, les parties prenantes concernées par ce dispositif cherchent à joindre « l'utile à l'obligatoire » en poursuivant des objectifs d'amélioration des processus, de sécurisation des actifs, de fiabilisation des flux d'information, etc. C'est pourquoi, il est proposé d'aborder dans cette partie les critères permettant d'aller au-delà de la seule valeur de conformité et de prendre en compte ces attentes diverses. L'accent est mis sur :

- le recensement des parties prenantes et le pilotage des actions répondant à leurs attentes ;
- un soutien fort au sein de l'organisation ;
- la contribution à la maîtrise des risques de l'organisation ;
- l'existence d'un dispositif de contrôle interne au service du management.

© IFACI

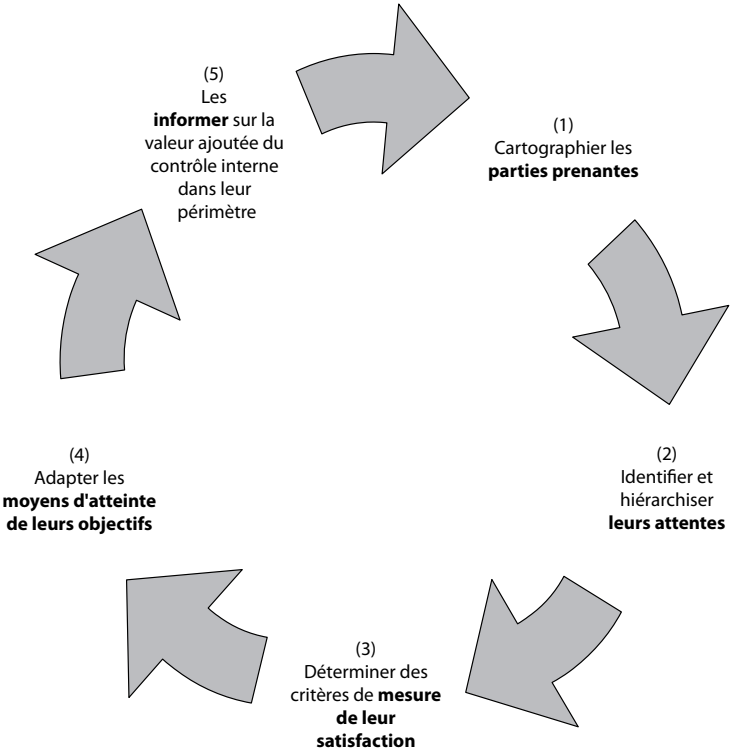
© IFACI

2.1 Recenser les parties prenantes et piloter les actions répondant à leurs attentes

Les définitions les plus courantes du contrôle interne (Cf. Partie 1.2, p. 17) montrent que ce dispositif concerne tous les acteurs intervenant au sein d'une organisation : direction générale, conseil d'administration, comité d'audit, entités opérationnelles et fonctionnelles, etc. et même certains acteurs externes tels que les commissaires aux comptes ou les autorités de contrôle pour les activités réglementées.

S'il n'est pas envisageable de recenser les attentes de chacun de manière exhaustive, il s'agit également d'éviter de restreindre les « clients » du contrôle interne à une seule catégorie d'acteurs.

Pour prendre en compte la diversité des acteurs susceptibles d'influer sur le dispositif de contrôle interne ou d'en bénéficier, l'Unité de Recherche propose d'adopter une démarche structurée, illustrée dans le schéma ci-après :



Cette approche dynamique en cinq étapes favorise les chances de succès. Les paragraphes ci-dessous détaillent ces étapes.

© IFACI

2.1.1 Cartographier les parties prenantes

Quelque soit le statut de la démarche (projet en cours de déploiement ou dispositif déjà existant), il est pertinent de s'assurer que toutes les parties prenantes susceptibles d'avoir des attentes implicites ou explicites en matière de contrôle interne ont été identifiées. En effet, le large champ des dispositifs de contrôle interne va bien au-delà du domaine financier et implique donc une grande diversité d'acteurs.

Afin de faciliter la pérennisation de la démarche, des regroupements doivent être opérés et décidés au cas par cas, en fonction du contexte propre à chaque organisation. Néanmoins, les exigences réglementaires et le retour d'expérience permettent d'identifier des acteurs incontournables :

- la direction générale ;
- le conseil d'administration ou de surveillance (et leur comité spécialisé sur les questions de contrôle interne) ;
- les lignes managériales fonctionnelles et opérationnelles ;
- les acteurs opérationnels et fonctionnels en charge des activités et/ou processus clés dont la vision et le niveau de responsabilité dans l'organisation sont des éléments à prendre en compte.

Il est également indispensable de recenser les parties prenantes externes (régulateurs et autorités de tutelle, commissaires aux comptes, investisseurs, prestataires de services et fournisseurs, parties prenantes de la responsabilité sociétale et environnementale, etc.).

Il convient d'adapter le périmètre de ce recensement et l'analyse des attentes en fonction de :

- la taille et de la stratégie de l'organisation ;
- l'environnement réglementaire ou sectoriel ;
- la nature des activités ;
- la maturité du dispositif ;
- etc.

Ce recensement permet ensuite de procéder au recueil des besoins et des attentes auprès des personnes ainsi ciblées.

2.1.2 Identifier et hiérarchiser les attentes de chaque partie prenante

L'identification des attentes des clients internes et externes permet :

- de recenser celles qui relèvent du contrôle interne et d'isoler les autres types d'attentes qu'il faudra clarifier avec les clients ;
- de regrouper les attentes convergentes ;
- de prioriser les attentes pour arriver à une structuration « raisonnable » du dispositif tant au niveau du rythme à suivre que des moyens à déployer.

© IFACI

La collecte des attentes se fait de façon ouverte, afin de recueillir « la voix du client[1] ». Ces attentes peuvent être regroupées selon les objectifs traditionnels du contrôle interne (cf. Partie 1.2, p. 17) :

- conformité aux lois et règlements (LSF, loi du 03/07/08, règlement 97-02, Solvency II, LOLF, autres réglementations sectorielles, locales ou liés au métier, etc.) ;
- optimisation des opérations (réduction des coûts, gains de productivité, mise à niveau des nouvelles acquisitions, maîtrise des activités opérationnelles / transverses, etc.) ;
- sauvegarde des actifs (garantir la sécurité des actifs, éviter la survenance de fraudes, etc.) ;
- prise en compte des politiques et décisions de la direction générale ;
- fiabilité de l'information financière.

A ces cinq objectifs génériques peuvent s'ajouter des attentes plus spécifiques telles que :

- bénéficier d'un référentiel commun à l'ensemble du Groupe ;
- mettre en cohérence différentes démarches existantes : qualité, sécurité, contrôle interne, etc. ;
- bénéficier d'une aide à la décision ;
- conduire le changement dans de meilleures conditions ;
- faciliter le partage des meilleures pratiques ;
- préparer et optimiser l'intervention des corps de contrôle externes qui peuvent alors s'appuyer sur le contrôle interne dans le cadre de leurs travaux (ex. CAC, Cour des comptes, etc.) ;
- etc.

En pratique, cette classification permet d'identifier les attentes qui relèvent effectivement du contrôle interne de celles qui n'en relève pas directement (même si la volonté de maîtrise de l'activité considérée impliquera nécessairement une part de contrôle interne, etc.).
Elle constitue également un préalable à la détermination des attentes principales auxquelles il sera nécessaire d'associer des critères de mesure pertinents et des évolutions éventuelles du dispositif afin d'y répondre.

Exemples d'attentes à l'égard du contrôle interne tel qu'il en a été fait écho dans la presse

- *« La société XXX n'avait plus de contrôle interne depuis plusieurs années. Nous l'avons mis en place, notamment parce que l'un de nos actionnaires n'a pas vocation à rester éternellement au capital et que l'une des voies possibles pour sa sortie est une introduction en bourse. Une de mes missions est donc* ***de préparer le groupe à satisfaire les exigences d'un groupe coté.*** *Or, nous étions loin, par exemple, de pouvoir produire un rapport sur le contrôle interne tel que demandé par l'AMF. »*

[1] *Méthode reprise par exemple dans les démarches Qualité, Lean ou Six Sigma afin d'étudier le besoin réel du client et non celui supposé par l'entreprise.*

© IFACI

- Interview d'un directeur financier
  - *« L'amélioration du contrôle interne nous permet de diminuer le coût de nos ressources financières et par la même d'améliorer notre valorisation. »*
  - *« Nous sommes en train de mettre en place une direction dédiée au contrôle interne, car nous avons atteint une taille et une dimension internationale suffisantes pour que cela se justifie. »*

- Exemples d'attentes d'un logisticien
  - *« Assurer la continuité des activités.*
  - *Réduire les coûts, sans pour autant mettre en danger les fournisseurs.*
  - *Maîtriser les délais tout en respectant les réglementations, en évitant les blocages et en maîtrisant des responsabilités qui vont au-delà des responsabilités contractuelles.*
  - *Anticiper les défaillances des fournisseurs. »*

2.1.3 Déterminer des critères de mesure de la satisfaction

Il convient de définir des critères quantitatifs et/ou qualitatifs de mesure de la satisfaction des attentes retenues. Ces critères ont les qualités suivantes :

- spécifiés et spécifiques par rapport à l'activité considérée afin d'être pertinents au regard de la valeur à mesurer ;
- mesurables (et mesurés) afin de permettre une évaluation objective ;
- acceptables (et acceptés) afin que les objectifs soient bien partagés entre l'évaluateur et l'évalué ;
- actionnables afin de permettre la prise de décisions concrètes ;
- réalistes (et réalisables) afin de ne pas générer de démotivation face à des objectifs perçus comme impossibles à atteindre ;
- temporels, avec des objectifs assortis d'un délai.

Des exemples d'indicateurs de mesure de la valeur ajoutée ou de la satisfaction sont donnés et commentés dans la partie 4 (p. 89).

Il est primordial de mesurer la performance du dispositif de contrôle interne avec des indicateurs qui ne se limitent pas aux gains financiers (cf. les 4 domaines d'évaluation proposées dans la partie 4, p. 89).

2.1.4 Adapter les moyens d'atteinte des objectifs

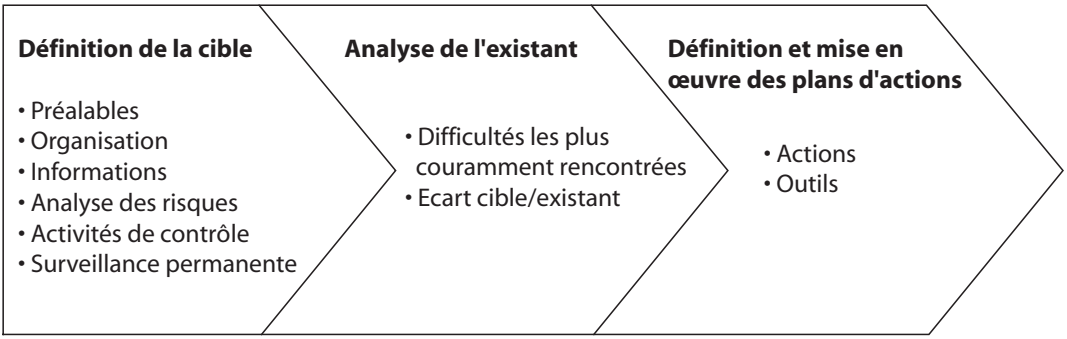
Disposer d'indicateurs pertinents conduit à s'interroger sur les moyens à mobiliser pour atteindre les objectifs fixés.

Les éléments à prendre en compte pour construire ou développer un dispositif de contrôle interne sont présentés sous forme de fiches et d'exemples concrets dans un autre cahier de la recherche

© IFACI

intitulé « Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne ». Cet ouvrage suit la trame du cadre de référence proposé par l'AMF et chaque composante du référentiel fait l'objet d'un chapitre qui développe :

- les éléments à prendre en compte pour définir la cible fixée ;
- les difficultés les plus couramment observées dans les organisations qui dénotent les écarts entre l'existant et la cible ;
- des exemples d'outils ou d'actions mis en œuvre pour y remédier.



Source : Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne - Cahier de la recherche IFACI

2.1.5 Informer les parties prenantes sur la valeur ajoutée du contrôle interne dans leurs périmètres

Cette dernière étape est fondamentale. Elle fait réellement percevoir aux parties prenantes la valeur dégagée de façon objective.

Après une phase de collecte des attentes (cf. « voix du client »), il est essentiel de revenir vers les parties prenantes pour clarifier quelles sont les attentes auxquelles le contrôle interne peut répondre ou non et pour les premières comment elles seront suivies (sachant que ce travail ne peut pas être fait sans leur concours en amont).

Cette communication doit permettre de faire le lien entre les attentes exprimées / les critères de mesure / la valeur de ces critères. Elle vise à s'assurer dans le temps que le dispositif de contrôle interne répond bien aux besoins. Dans le cas contraire, elle permettra d'identifier les ajustements nécessaires sur un ou plusieurs paramètres (objectifs, méthodes, outils, moyens).

In fine, les parties prenantes ont une vision de la valeur ajoutée apportée par le dispositif en place. Ils peuvent s'approprier sa bonne mise en œuvre et poursuivre une démarche d'amélioration permanente et de suivi de son efficacité.

© IFACI

2.2 Bénéficier d'un soutien fort au sein de l'organisation

La mise en place d'un dispositif de contrôle interne à forte valeur ajoutée ne peut se faire sans un fort soutien et un réel support au sein de l'organisation. Les principaux points d'appui sont les organes de gouvernance, la direction générale et les différentes directions fonctionnelles.

Pour assurer la pérennité du dispositif ainsi que son efficacité et sa cohérence globale, une gouvernance du dispositif de contrôle interne forte est capitale. Elle se fonde notamment sur :

- des définitions claires en matière de responsabilité ;
- l'existence d'organes temporaires ou permanents (ex : comité de contrôle interne) clairement identifiés au sein de l'organisation et disposant d'un pouvoir de consultation et/ou de décision ;
- l'établissement d'objectifs formalisés et mesurés au cours du temps ;
- la mise à disposition des moyens pour atteindre les objectifs fixés ;
- la mise en place de systèmes de *reporting* ;
- etc.

Une bonne gouvernance de l'organisation du contrôle interne garantit notamment que :

- ce n'est pas un projet limité dans le temps ;
- ce n'est pas un dispositif réservé à quelques experts, exerçant des fonctions centrales au niveau de l'organisation.

Toutefois, comme dans toute action de « soutien », il y a des contreparties à fournir au sponsor : répondre à ses attentes spécifiques et lui démontrer que le contrôle interne ajoute une véritable valeur pour l'organisation (cf. Partie 3.3, p. 66).

2.2.1 Le conseil d'administration et ses comités spécialisés

Le contrôle interne est d'autant plus efficace et pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiqués à tous les collaborateurs. Il ne peut se réduire à un dispositif purement formel.

Avec les exigences réglementaires de ces dernières années (Loi de Sécurité Financière modifiée par la loi DDAC du 3 juillet 2008, ordonnance du 8 décembre 2008, etc.), les missions du conseil d'administration et de ses comités spécialisés se sont renforcées vis-à-vis du contrôle interne. Par exemple :

- le Président du conseil d'administration rend compte du contrôle interne dans un rapport public approuvé par le conseil d'administration ;
- le comité d'audit est chargé du suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société.

© IFACI

« Le niveau d'implication du conseil en matière de contrôle interne et de gestion des risques varie d'une société à l'autre. […]
En pratique, le conseil prend connaissance des caractéristiques essentielles des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques retenus et mis en œuvre par la direction générale : l'organisation, les rôles et les fonctions des principaux acteurs, la démarche, la structure de reporting des risques et de suivi du fonctionnement des dispositifs de contrôle. […].
Le conseil est informé périodiquement des résultats du fonctionnement des systèmes, des principales défaillances constatées au cours de la période écoulée, et des plans d'actions arrêtés par la direction générale. »

« Le comité d'audit s'assure du suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, sur la base des informations qui lui sont communiquées ou qu'il demande. […]

Le comité d'audit veille à l'existence des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, et à leur déploiement et s'assure que les faiblesses identifiées donnent lieu à des actions correctrices. En revanche, il n'intervient pas dans la mise en œuvre des dits systèmes.

Par ailleurs, le comité d'audit, pour réaliser sa mission de suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, doit pouvoir prendre connaissance des résultats des travaux de l'audit interne et/ou de l'audit externe réalisés sur ces sujets, afin de s'assurer qu'en cas de dysfonctionnements relevés, les plans d'actions appropriés ont été mis en place et des suites ont été données.

Lorsque l'on évoque le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, la notion de dysfonctionnement est importante. Le comité d'audit doit en effet veiller à ce que des systèmes soient mis en place pour détecter et corriger d'éventuels dysfonctionnements. Dans cette perspective, le comité d'audit apprécie l'importance des dysfonctionnements qui lui sont communiqués, et en informe le conseil, le cas échéant. La mise en œuvre des actions correctrices est du ressort de la direction générale. »

Extrait du « Rapport sur le comité d'audit de l'AMF », juillet 2010 (p. 7 et 10)

En matière de contrôle interne, les attentes et les besoins du conseil d'administration et de son comité d'audit, quand il existe, sont en priorité axés sur la fiabilité de l'information comptable et financière ainsi que sur le respect des politiques, des procédures et des réglementations en vigueur. Le contrôle interne leur permet également d'avoir une assurance sur le pilotage des filiales et d'en améliorer la gouvernance opérationnelle (cf. Prise de Position IFA / IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise). L'efficacité des opérations est sans doute un axe moins prioritaire aux yeux de ces parties prenantes, contrairement aux attentes de la direction générale.

Le conseil d'administration et ses comités spécialisés ont un rôle de supervision en matière de contrôle interne. Ils ne peuvent pas développer eux-mêmes le dispositif de contrôle interne et de

© IFACI

gestion des risques qui restent de l'entière responsabilité de la direction générale et des directions opérationnelles.

2.2.2 La direction générale : un acteur incontournable

La direction générale est responsable du dispositif de contrôle interne global mis en place dans l'organisation. Elle joue un rôle central et unique puisqu'elle a une double mission :

- elle joue le rôle de moteur en définissant les grandes lignes directrices ;
- elle s'assure de l'efficacité du dispositif en évaluant périodiquement le caractère adéquat et approprié du système de contrôle interne et de gestion des risques.

La direction générale permet, grâce à un soutien visible, de pérenniser le système dans le temps et de l'animer. Ses attentes sont souvent très opérationnelles. Elles consistent à savoir si les processus en place peuvent être améliorés, si des économies peuvent être réalisées et, bien entendu si l'organisation respecte les politiques, procédures et réglementations en vigueur.

Le rôle de la direction générale est essentiel dans la façon de mettre en place un système de contrôle interne. Il y a toujours des décisions à prendre pour définir la granularité du dispositif et son périmètre même lorsque l'objectif principal est de répondre à des exigences réglementaires précises (Sarbanes-Oxley par exemple).
Une nouvelle réglementation en matière de contrôle interne peut, par exemple, être l'occasion de déployer un dispositif de contrôle interne qui va au-delà de ces exigences réglementaires et qui apporte davantage de valeur ajoutée aux yeux de la direction. Ces décisions sont de la responsabilité de la direction générale qui les valide avec le comité d'audit ou le conseil d'administration.

La négociation annuelle du budget alloué aux fonctions dédiées (audit interne, contrôle interne, etc.) reflète le soutien que la direction générale souhaite lui donner.
Par ailleurs, pour apporter une véritable valeur à l'organisation, les fonctions dédiées à l'évaluation du dispositif de contrôle interne (direction d'audit interne, direction de contrôle interne et des risques) doivent être rattachées au plus haut niveau de l'organisation et bénéficier de ressources suffisantes.

Il est primordial que le rattachement et, le missionnement des équipes d'audit interne, de contrôle interne et de gestion des risques se fassent au plus près de la Direction Générale pour, d'une part, donner toute la légitimité et les leviers d'action à ces équipes, et d'autre part permettre à la Direction Générale et le cas échéant au comité d'audit de bénéficier de toutes les informations utiles et nécessaires pour améliorer la maîtrise des risques majeurs de la société.

Ainsi, au-delà des synthèses des rapports d'audit produits par l'audit interne ou des états des lieux sur le contrôle interne, il est important d'informer les directions générales sur des signaux faibles mais récurrents que les audits ou dispositifs de contrôle interne peuvent détecter sur une période

© IFACI

donnée. En effet, ces informations prises de manière isolée ne représentent souvent pas une information significative pour être remontée, et donc ne le sont pas, alors qu'elles peuvent être essentielles et synonymes de dysfonctionnements latents parfois majeurs si elles sont prises dans un faisceau de constats faibles mais convergents. Ceci représente un exemple de création de valeur et conduisent le plus souvent la direction générale à commanditer des audits ciblés sur les alertes reçues.

L'approbation des chartes d'audit Interne et de contrôle interne par les organes dirigeants (direction générale et dans certains cas le Président du Comité d'audit) souligne qu'ils considèrent que ces dispositifs peuvent apporter de la valeur.

Exemples de formalisation de l'engagement de la direction générale

Exemple 1

Un code des principes de contrôle interne est diffusé depuis le JJ/MM/AAAA auprès du management des filiales qui propose un langage commun en matière de contrôle interne et rappelle la responsabilité de chaque employé dans le fonctionnement du contrôle interne.

Ce code présente les principes clés en matière de gouvernance et contrôle interne, constituant ainsi un point de départ pour initier une mise en œuvre pérenne d'un dispositif de contrôle interne à tous les niveaux de l'organisation.

Exemple 2

Elaboration d'une politique Groupe « contrôle interne et audit » signée par le PDG reposant sur 4 principes : responsabilité managériale, obligation de *reporting*, audit systématique tous les 3 ans, progrès permanent.

Exemple 3

Note de service signée par le Directeur d'un établissement public et diffusée à l'ensemble du personnel (Annexe 3, p. 109).

© IFACI

Exemple 4 : Note de la direction générale à l'attention des cadres dirigeants de l'organisation

Logo de l'organisation XXX

NOTE de Prénom Nom (PDG) Date :
A Cadres Dirigeants

Objet : Le dispositif de contrôle interne de XXX

Les positions de XXX sur le marché et ses objectifs doivent conduire à nous assurer que nous disposons d'un contrôle interne approprié et que nous puissions le garantir à nos partenaires. Les événements de ces dernières années ont en effet démontré que des contrôles internes insuffisants peuvent avoir des conséquences catastrophiques, même pour de grands groupes. Dans un monde où le concept de confiance est aussi essentiel que fragile, le contrôle interne joue un rôle d'autant plus renforcé.

C'est naturellement en premier lieu aux dirigeants qu'il incombe de promouvoir, parmi leurs équipes, l'importance du contrôle interne puis de le mettre en œuvre le plus efficacement possible.

L'efficacité, c'est également la capacité du système à suivre et à s'adapter à l'évolution de l'environnement économique. De nombreux changements sont intervenus ces derniers mois et il y en aura encore beaucoup. La crise engendrera de nouveaux risques, et le système de contrôle interne devra être dynamique et évoluer de manière à en tenir compte.

C'est tout l'enjeu de ce programme de contrôle interne, qui a été approuvé en Comité Exécutif le …...

Je compte sur vous et vos équipes pour faire vôtre la décision ci-jointe.

Prénom Nom
Président Directeur Général

Siège social XXX
…, rue ……, ……, ……. France
Tél. +33 (0)1 .. .. 00 00
XXX – SA AU CAPITAL DE …… EUROS – RCS PARIS …….
www.XXX.com

© IFACI

Le soutien fort de la direction générale se concrétise par une communication appropriée (cf. Partie 3.3, p. 66) qui sera d'autant plus efficace si elle est reprise à tous les niveaux de l'organisation.

Chaque opportunité est à saisir pour manifester le soutien du directeur général. Par exemple, dans une organisation où la démarche RSE (Responsabilité Sociétale des Entreprises) est un objectif stratégique, le PDG a fait un discours d'orientation en montrant que le contrôle interne, en tant qu'élément clé du dispositif de gouvernance, pouvait contribuer à cet objectif stratégique.

En outre, la participation régulière du responsable de l'audit interne ou du responsable du contrôle interne à des comités de direction est un bon moyen d'être à l'écoute et d'identifier des problématiques émergentes au niveau du groupe qui peuvent être prises en compte de manière proactive.
Un certain nombre d'organisations ont mis en place des comités de gouvernance sur le contrôle interne composés de directeurs opérationnels et de représentants des fonctions de support (cf. Partie 3.6, p. 76).

Un directeur d'audit interne qui serait un membre permanent du comité de direction devra veiller à gérer les éventuelles atteintes à son objectivité et à son indépendance. Il devrait se garder de prendre part aux décisions opérationnelles dépassant son périmètre de responsabilité.

L'implication de la direction générale à des étapes clé de déploiement du contrôle interne (Lancement du projet / adoption du référentiel / évaluation annuelle / mise en œuvre des plans d'actions, etc.) est un pré-requis pour créer et maintenir un dispositif efficace dans la durée. La direction générale doit arbitrer les situations où les recommandations majeures ne sont pas mises œuvre dans les délais convenus. (cf. Partie 3.4, p. 70)

Les décisions de la direction générale en matière de contrôle interne sont relayées par le management opérationnel qui doit percevoir la valeur ajoutée du dispositif et « y trouver son compte ». En encadrant au quotidien les opérations, le management opérationnel contribue à la qualité du dispositif.

2.2.3 Les directions clés pour le développement et le suivi d'un contrôle interne efficace

Outre le soutien des organes dirigeants et l'implication du management opérationnel, il est également indispensable de s'appuyer sur des directions fonctionnelles dont les activités quotidiennes contribuent de façon continuelle et permanente à l'amélioration du contrôle interne. L'importance de ces fonctions support et les conditions de leur contribution à la création de valeur sont développées dans la partie 3 (cf. Partie 3.6, p. 76).
Les fonctions support en charge de domaines à haut niveau d'expertise peuvent se voir confier une responsabilité opérationnelle de contrôle. Ces fonctions peuvent avoir des missions différentes selon qu'on se situe à l'échelle du Groupe ou des Branches / entités.

© IFACI

Les exemples ci-après donnent quelques illustrations de points d'appui pour dynamiser un dispositif de contrôle interne.

- **La direction des ressources humaines** contribue à la qualité de l'environnement de contrôle et au pilotage du dispositif en encadrant des domaines tels que l'organisation des entités, le recrutement, la gestion des compétences par rapport aux objectifs à court et moyen terme, la formation, les plans d'accompagnement et de succession, ou les modalités de rémunérations (fixes et variables). Elle peut participer à la définition de le charte d'éthique ou de bonne conduite en collaboration avec les services de déontologie / conformité.
- **La direction juridique** veille au respect des dispositions légales et s'assure que les négociations contractuelles sont menées de façon équilibrée. Elle est au cœur de la maîtrise du risque de non-conformité en contribuant à la limitation de l'impact d'un risque avéré mais surtout à l'anticipation et à la gestion de ces risques en collaboration avec les directions métiers.
- **La direction des systèmes de l'information** définit des politiques et déploie des moyens visant à assurer la fiabilité, la sécurité et la disponibilité des informations. Le développement des activités de contrôle automatisé fait de cette direction un levier pour la diffusion et le suivi des bonnes pratiques de contrôle interne.
- **La direction financière et le contrôle de gestion** sont des acteurs clés du contrôle interne comptable et financier. A ce titre, ce sont des interlocuteurs des commissaires aux comptes et du comité d'audit.
- **Les activités des directions Qualité et HSE** (Hygiène, Sécurité, Environnement) sont à prendre en considération dans le cadre du contrôle interne des processus opérationnels des entreprises industrielles.
- **La direction des assurances** participe au processus de gestion des risques puisqu'elle est chargée d'identifier et d'évaluer les principaux risques assurables et de mettre en place les couvertures d'assurance appropriées pour préserver les intérêts de l'organisation. Son activité tient compte du niveau de maîtrise de ces risques dans le cadre du dispositif de contrôle interne.
- **Les directions risques, contrôle interne et audit interne** participent à la mise en œuvre des composantes du dispositif de contrôle interne. Selon leur domaine de responsabilité, elles rendent comptent de leur activités aux responsables d'entités, à la direction générale et au comité d'audit.

Selon les secteurs d'activités, d'autres directions support pourront être mobilisées (par exemple, la fonction actuariat dans les assurances, les achats dans l'industrie, le développement durable, la communication, etc.).

© IFACI

Dans des cas où il existe peu de contrôles prescrits, le besoin de compléter la démarche de contrôle et de supervision managériale par des contrôles dits «centralisés» apparaît assez vite.
Ces contrôles « centralisés » portés par des fonctions d'appui ou transverses au groupe concernent par exemple :

- des contrôles pointus, nécessitant des compétences spécifiques et qui ne peuvent pas être décentralisées (par exemple tests d'intrusion ou de hacking dans les systèmes d'information) ;
- des contrôles « de bout en bout » sur des processus transverses à plusieurs entités managériales.

Les directions d'audit interne et de contrôle interne sauront être un levier de valeur ajoutée pour les directions opérationnelles et support si leur organisation et leurs méthodes sont orientées vers :

- la sensibilisation sur les risques et l'impact des dysfonctionnements de contrôle interne ;
- le recours à des profils expérimentés (dans les métiers de l'organisation et dans les bonnes pratiques de contrôle interne et gestion des risques) ;
- l'utilisation d'outils d'analyse de données ;
- des synthèses qualitatives (analyse causale, enjeux de la non mise en place des plans d'actions, etc.).

© IFACI

2.3 Un dispositif qui contribue à la maîtrise des risques de l'organisation

La contribution à la maîtrise des risques est l'un des principaux éléments de valeur ajoutée apporté par le dispositif de contrôle interne (cf. Partie 1.3, p. 23). Au-delà de la maîtrise du risque de non-conformité à des obligations réglementaires (Sox, Bâle, Solvency, etc.), la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne s'appuie sur l'évaluation des autres risques de dysfonctionnement de l'organisation.

Si le couple risque / contrôle interne est conceptuellement indissociable, c'est dans les modalités pratiques et leur déclinaison que des écarts peuvent parfois être enregistrés.
En effet, l'approche par les risques peut prendre différentes formes :

- la démarche ERM *(Entreprise Risk Management)* ;
- la démarche contrôle interne à travers l'analyse par processus.

Pour les optimiser, des convergences entre ces deux démarches peuvent également être recherchées.

2.3.1 La démarche ERM

La gestion globale des risques *(Entreprise Risk Management : ERM)* se développe dans les entreprises notamment dans les sociétés cotées où les recommandations et les bonnes pratiques incitent à ce type d'analyse.

La démarche ERM commence avec l'élaboration d'une cartographie des risques, consistant à identifier les risques majeurs de l'organisation et à en évaluer les impacts. Dans la pratique, les entreprises ont recours à des classifications diverses pour l'élaboration de cette cartographie mais l'approche du COSO 2 reste prédominante. Elle distingue différentes catégories d'objectifs (et par conséquent les risques qui en découlent) :

- stratégiques ;
- opérationnels ;
- de *reporting* ;
- de conformité.

Pour initier des analyses de risques, les organisations partent de familles de risques qui peuvent être déclinés par secteurs d'activités.

Par exemple, dans le secteur bancaire, l'article 4 du règlement 97-02 du 21 février 1997 relatif au contrôle interne des établissements de crédit et des entreprises d'investissement définit le :

- risque de crédit ;
- risque de marché (y compris le risque de change) ;
- risque de taux d'intérêt global ;
- risque de liquidité ;

© IFACI

- risque de règlement ;
- risque opérationnel (y compris le risque de fraude et le risque d'interruption d'activité) ;
- risque juridique ;
- risque d'intermédiation ;
- risque de non-conformité ;
- risque de concentration.

Les facteurs de risques cités dans le document de l'AMF du 29 octobre 2009[1] sont :

- risques juridiques ;
- risques industriels et environnementaux ;
- risque de crédit et/ou de contrepartie ;
- risques opérationnels ;
- risques de liquidité ;
- risques de marché :
  - risque de taux ;
  - risque de change ;
  - risque sur actions et autres instruments financiers ;
  - risque sur matières premières.

Les familles de risques retenues par l'organisation doivent être clairement définies puis déclinées pour chaque activité concernée.

Exemple de risque d'une entreprise du secteur immobilier

- Spéculer de façon hasardeuse sur des terrains
- Lancer un programme de construction non conforme à la stratégie de l'entreprise et aux contraintes externes
- Avoir un prestataire défaillant sur un chantier
- Lancer une opération de promotion immobilière sans avoir pré vendu une partie suffisante des lots
- Livrer des travaux qui ne correspondent pas à la commande
- etc.

Les liens entre l'approche ERM et le dispositif de contrôle interne sont nécessaires. Ainsi, la méthodologie ERM distingue souvent les risques bruts (ou risques inhérents) des risques résiduels (après mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise). La bonne connaissance du dispositif de contrôle interne afférent à la maîtrise des risques examinés permet de mieux apprécier le passage du risque brut au risque résiduel.

[1] *Recommandation de l'AMF sur les facteurs de risque : mise à jour du guide d'élaboration des documents de référence (29/10/2009).*

© IFACI

De même, la cartographie des risques majeurs vise le déclenchement de plans d'actions pour réduire l'exposition aux risques ainsi recensés. Par exemple, en mettant en place ou en renforçant un dispositif de contrôle ciblé sur une problématique spécifique (exemple, maîtrise du risque de crédit) ou sur des processus sensibles (exemple, les activités de *trading*).

2.3.2 La démarche contrôle interne à travers l'analyse par processus

Certaines organisations ont construit leur dispositif de contrôle interne et donc de maitrise des risques en partant d'une approche par les processus et en privilégiant les processus à enjeux pour l'atteinte des objectifs de l'organisation.

En annexe 4 p. 121, la définition d'un processus est présentée ainsi que plusieurs représentations graphiques.

Cette démarche s'applique à tous les processus de l'organisation (financiers, opérationnels ou fonctionnels). Pour chacun de ces processus, différents types de risques (financiers, stratégiques, réglementaires, opérationnels, etc.) peuvent empêcher l'atteinte des objectifs et la réalisation des activités recensées ou leur enchaînement.

Des cahiers de la recherche de l'IFACI proposent des analyses de risques sur les processus clés des :

- Systèmes d'information (« Le contrôle interne du système d'informations des organisations » / IFACI-CIGREF) ;
- Prestations externalisées (« Audit des prestations essentielles externalisées par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement », cahier de la recherche, IFACI) ;
- Politiques de développement durable (« Guide d'audit du développement durable », cahier de la recherche, IFACI) ;
- Assurances (« Cartographie des risques » / Groupe Professionnel Assurances, cahier de la recherche, IFACI) ;
- Industries et commerces (« L'auto-évaluation du contrôle interne », cahier de la recherche, IFACI) ;
- Collectivités territoriales (« L'audit interne et le management des collectivités territoriales : cartographie des risques », cahier de la recherche, IFACI) ;
- Entreprises immobilières (« Cartographie des risques » / Groupe Professionnel Immobilier locatif, cahier de la recherche, IFACI).

Il convient de se référer aux référentiels existants pour confirmer l'exhaustivité des risques recensés dans l'organisation.

© IFACI

Les principaux apports de l'approche par les processus sont :

- la vision transversale intégrant la chaîne des responsabilités de chacun des acteurs ;
- l'identification des points d'interface entre processus y compris à l'intérieur de ceux-ci entre les différentes organisations (par exemple entre une entité et un centre de service partagé) ;
- la clarification d'objectifs communs vers lequel tous les acteurs du processus peuvent être mobilisés permettant de « prioriser / arbitrer » les actions à mener (détermination des contrôles clés par exemple).

Par ailleurs, cette approche peut constituer un véritable outil de management comme cela est décrit dans le § 2.4.1.2 (p. 46).

2.3.3 La convergence des deux approches

Les organisations qui développent concomitamment la démarche ERM et l'approche contrôle interne à travers l'analyse par processus doivent généralement faire face à des problématiques telles que la différence de :

- niveaux de granularité et d'analyse des risques (généralement des risques « macro » dans une démarche ERM et « micro » au niveau des processus) ;
- méthodologies et de dispositifs de *reporting* ;
- réseaux d'animateurs.

La convergence étant un élément incontestable d'optimisation et d'apport de valeur, les organisations cherchent à l'accélérer en :

- **effectuant un rapprochement et une analyse croisée des zones de risque identifiées par chacune des approches.** Ces activités permettent de s'assurer de la convergence des risques évalués à travers l'analyse des processus et des risques qui ressortent de l'analyse globale dans le cadre de la démarche ERM. Cette analyse peut faire apparaître que la solution de gestion du risque retenue au niveau de la démarche ERM est un dispositif de contrôle interne mais que celui-ci n'aura pas été décliné dans le dispositif de maîtrise des risques d'un processus. Ou, a contrario, un risque majeur opérationnel peut avoir été identifié au niveau d'un processus sans qu'il puisse être directement associé à une famille de risques majeurs retenue dans l'approche ERM. Enfin, des risques détectés au niveau d'un processus peuvent avoir un impact majeur pour l'organisation qui n'aura pas été identifié dans la démarche ERM.
- **gérant la cohérence des méthodologies employées dans chaque approche.** Par exemple, les activités de contrôle retenues dans l'analyse par les processus sont mises en regard avec le catalogue des risques ERM, facilitant ainsi l'évaluation du degré de maîtrise du risque et l'identification d'éventuelles actions complémentaires.
- **organisant des échanges réguliers entre les responsables des deux démarches.** Pour être efficaces, ces échanges doivent se dérouler au niveau central et à travers le réseau local. En règle générale, l'approche contrôle interne à travers l'analyse par processus est portée

© IFACI

par le réseau de contrôleurs internes tandis que les démarches ERM sont animées par les risks managers.

« Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne participent de manière complémentaire à la maîtrise des activités de la société :

- *le dispositif de gestion des risques vise à identifier et analyser les principaux risques de la société. Les risques, dépassant les limites acceptables fixées par la société, sont traités et le cas échéant, font l'objet de plans d'action. Ces derniers peuvent prévoir la mise en place de contrôles, un transfert des conséquences financières (mécanisme d'assurance ou équivalent) ou une adaptation de l'organisation. Les contrôles à mettre en place relèvent du dispositif de contrôle interne. Ainsi, ce dernier concourt au traitement des risques auxquels sont exposées les activités de la société ;*
- *de son côté, le dispositif de contrôle interne s'appuie sur le dispositif de gestion des risques pour identifier les principaux risques à maîtriser ;*
- *en outre, le dispositif de gestion des risques doit lui-même intégrer des contrôles, relevant du dispositif de contrôle interne, destinés à sécuriser son bon fonctionnement.*

L'articulation et l'équilibre conjugué des deux dispositifs sont conditionnés par l'environnement de contrôle, qui constitue leur fondement commun, notamment : la culture du risque et du contrôle propres à la société et les valeurs éthiques de la société. »

Extrait de « Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : Cadre de référence de l'AMF », juillet 2010 (p. 7-8)

© IFACI

2.4 Un dispositif au service du management

Le contrôle interne a une valeur d'usage étroitement liée aux priorités de l'organisation et du management qui souhaite l'amélioration continue de la maîtrise de ses activités.
Ainsi, les managers trouvent dans ce dispositif une source d'informations. C'est également un outil favorisant l'harmonisation des procédures et le partage des bonnes pratiques. Le manager peut donc s'en servir dans le cadre de la gestion courante de ses activités ou dans des situations exceptionnelles, par exemple lors d'intégrations post-acquisition.

De plus, le contrôle interne est un dispositif fédérateur susceptible d'intégrer des démarches managériales telles que les systèmes de management de la qualité ou le système d'engagement et d'évaluation des managers. .

Pour tirer tous les bénéfices d'un contrôle interne au service du management, il convient d'utiliser des outils facilitateurs tels que les référentiels de contrôle interne ou les contrôles automatisés dans les applications informatiques des métiers.

La société XXX fait du contrôle interne un outil de gestion de la performance.
Titre d'un article paru dans Option Finance (28/08/2006)

2.4.1 Le contrôle interne : source d'informations pour le management et vecteur d'harmonisation

2.4.1.1 Eléments d'analyse de l'environnement général de contrôle

L'analyse de l'environnement général de contrôle permet d'identifier les forces et les faiblesses des organisations et d'évaluer leurs conséquences dans la mise en œuvre du contrôle interne.
Cette analyse est généralement fondée sur les référentiels de contrôle interne de Place (COSO, AMF, cf. Partie 1.2, p. 17). Elle résulte notamment de questionnaires d'auto-évaluation adressés aux managers.

L'auto-évaluation permet d'interpeller le management sur des rubriques clés concernant les rôles et missions des directions et la déclinaison des politiques Groupe au sein des entités.
L'entité évalue la maturité globale de chacune des rubriques et identifie les plans d'actions éventuels à mener.

L'analyse du niveau de contrôle interne donne également aux managers des informations dont ils ne disposent pas par ailleurs. Ils ont pourtant besoin de ces informations pour remplir pleinement

© IFACI

leurs responsabilités. C'est, par exemple, le cas lors de la validation des profils dans les applications informatiques. Bien souvent, avant la formalisation des principes de séparation des tâches, les managers sont démunis face à la définition des droits d'accès de leurs équipes et ne cernent pas toujours toutes les implications de l'attribution de ces droits. En effet, plus une application informatique est souple, plus la gestion de la séparation des tâches peut se révéler extrêmement complexe et difficile à maîtriser, engendrant ainsi des possibilités d'erreurs ou de fraude.
C'est pourquoi, certaines organisations fournissent aux managers des informations sur les risques liés aux systèmes d'information et leur donnent les moyens de les maîtriser.

Exemple d'outils mis à la disposition des managers via un intranet dédié

- une vision des accès de chaque collaborateur et des risques associés ;
- le détail des contrôles à mettre en place et des procédures liées aux risques détectés ;
- la gestion des accès en ligne ;
- des informations sur les droits et leurs compositions afin que les managers puissent porter un jugement éclairé sur les demandes d'accès qui sont soumises à leur validation.

2.4.1.2 Vecteur d'harmonisation et de diffusion des bonnes pratiques

Le contrôle interne est aussi un moyen d'**harmoniser les modalités de gouvernance de l'organisation et d'optimiser le fonctionnement des processus** dans l'ensemble de l'organisation. Il permet de mieux cerner l'organisation et les méthodes de travail des équipes parce qu'il repose sur :

- une compréhension de l'environnement de contrôle et de la chaîne de responsabilités ;
- une analyse des processus clés qui permet de définir le processus type qui devrait être déployé au sein des différentes entités (cf. annexe 5, cartographie des processus, p. 125) ;
- une analyse des risques qui sont souvent reliés aux processus clés de l'organisation (cf. Partie 2.3.2, p. 42) ;
- la définition d'outils de contrôle ou la rationalisation des outils existants pour qu'ils soient mieux proportionnés aux risques identifiés.

Le contrôle interne a une dimension transversale (il concerne tous les processus et toutes les entités) et un double ancrage (des organes dirigeants aux opérationnels). Ces caractéristiques en font un puissant vecteur d'harmonisation.
La diffusion de bonnes pratiques ne vise pas l'instauration d'un système uniforme, mécanique et déresponsabilisant. Il s'agit de s'assurer que les activités s'insèrent dans le cadre global de gouvernance et de contrôle de l'organisation tout en maîtrisant les adaptations locales et la prise de risques managériale.

L'harmonisation qui découle de la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne est plus ou moins importante en fonction des outils utilisés (cf. Partie 2.4.2, p. 47) :

© IFACI

- a minima, les points de contrôle clés doivent être similaires. Charge aux responsables opérationnels de les mettre en place et de les formaliser selon des modalités qu'ils justifient ;
- le Groupe peut exiger un formalisme donné pour encadrer la conception et l'application des contrôles ;
- enfin, l'harmonisation peut aller jusqu'à la définition par l'équipe contrôle interne des contrôles à mettre en œuvre. Cette pratique est facilitée lorsque les différentes entités disposent des mêmes outils informatiques et font face à des risques similaires.

La question de l'harmonisation des pratiques se pose notamment lors de l'acquisition de nouvelles entités. C'est pourquoi la direction du contrôle interne peut être amenée à participer aux groupes de travail définissant les modes opératoires dans le cadre de la stratégie de développement du Groupe (acquisitions, due diligence).

2.4.2 Un dispositif intégré dans le système de management

L'intégration du dispositif de contrôle interne dans le système de management de l'organisation peut se produire à travers des convergences avec les démarches qualité ou à travers le système d'évaluation des managers.

2.4.2.1 Contrôle interne et qualité : des démarches complémentaires

La valeur apportée par le contrôle interne est accrue lorsqu'il est **intégré dans une démarche unique de pilotage.** Par exemple, à travers une convergence avec le système de management de la qualité. Une telle convergence permet aux différentes démarches de s'alimenter mutuellement et de répondre au management opérationnel qui demande plus de cohérence.

Point de vue d'un responsable de site industriel dans une dépêche de l'AFP sur la nécessité d'une complémentarité des démarches

Il y a une multiplication de démarches d'amélioration qui donnent l'impression que les sites ont du mal à suivre en plus de leur travail de tous les jours : il faudrait des temps de respiration, que les gens puissent arrêter de sauter d'une dynamique à une autre.

Eviter les approches en silo, établir des passerelles tout en reconnaissant les spécificités de chaque démarche, tels sont les enjeux d'un dispositif intégré (cf. Partie 3.6, p. 76).

Les démarches qualité et le contrôle interne contribuent à la boucle d'amélioration continue des processus. Ce sujet est porté par le management qui définit les priorités d'action et alloue les ressources aux projets et plans d'actions, dans une recherche d'efficience et de cohérence d'action. La condition clé du succès du dialogue qualité / contrôle interne (et risques…) est donc l'implication du management et l'intérêt qu'il porte aux résultats des démarches engagées. A partir d'une

© IFACI

description du système de management de son entité (processus métier, processus support et processus de management), il donne un sens aux démarches qualité et contrôle interne dans son entité et crée les conditions de leur convergence.

- Par exemple, pour les travaux de la qualité et du contrôle interne qui reposent tous deux sur une description des processus, l'intégration des démarches sera facilitée si la caractérisation des processus est la même et si les travaux reposent sur un découpage similaire de l'activité de l'organisation.
- Les résultats des travaux sur le contrôle interne peuvent également être utilisés dans la supervision de la démarche qualité : des points de contrôle interne bien définis pourront être exploités par les équipes qualité dans la supervision des processus.

Système de management et contrôle interne

Même si chaque filiale est un cas particulier à cause de son système de management ; les travaux qui ont été effectués dans des filiales apportent des enseignements utiles à partager :

1. Le rôle du manager dans ce domaine est fondamental : c'est lui qui donne le sens et montre la cohérence, c'est lui qui favorise le travail en collaboration. Il doit être moteur dans la démarche.
2. Les processus de l'entreprise représentent une vue métier : ce sont les processus (enchainement logique d'actes-métier) qui constituent la production de la filiale. La matrice de contrôle interne du Groupe, catalogue structuré de contrôles au regard des risques couverts, permet de revisiter la carte des processus en identifiant les contrôles à mettre en œuvre pour mieux maîtriser les actes-métier dans une logique d'efficience.
3. La démarche doit être pragmatique : les démarches qualité et contrôle interne se nourrissent mutuellement et sont en appui du management. Il convient donc d'éviter toute redondance dans la documentation qui, avant tout doit être considérée comme une aide à la réalisation des actes-métiers.

Extrait d'un journal interne d'un Groupe du CAC 40

Notre filiale est une entité qui a une dimension internationale puisque nous avons des activités en France mais également à l'étranger notamment en Allemagne et en Grande Bretagne. Le contrôle interne est une opportunité pour partager un certain nombre de pratiques. C'est en fait un langage commun, transverse à toutes nos entités qui exercent le même métier dans des environnements différents.

La démarche de maîtrise des risques, la démarche qualité et le contrôle interne sont des démarches totalement complémentaires et se nourrissent mutuellement, et qui ont comme caractéristique commune d'être toutes tournées vers la performance et l'amélioration en continu par la conformité, la qualité du service au client, et l'amélioration de la maîtrise de nos risques industriels.

Interview du directeur général d'une filiale d'un Groupe du CAC 40

© IFACI

La convergence des démarches demande de la méthode et de l'organisation. Comment peut-elle se réaliser sur le terrain ?

Finalement, vous aviez deux sets de documentations parallèles qui existaient. Fort de ce constat, quelle a été votre approche ?

Les similarités étaient évidentes (description de processus), et par ailleurs le management de la filiale soutenait le programme de contrôle interne tout en réaffirmant le « Système de Management » comme référentiel documentaire unique.
Gérer deux types de documentation nous paraissait déraisonnable voire risqué du fait, par exemple :

- d'un décalage dans la mise à jour de chaque documentation
- de l'inefficience en termes de ressources
- de la confusion auprès des membres du personnel...

Nous avons donc fondu les « descriptifs de contrôle de processus » dans la documentation du « Système de management » du processus concerné (principalement pour les processus achat et finance).

Selon leur degré de complexité, les activités de contrôle sont soit décrites au sein des procédures opérationnelles, soit font l'objet d'instructions précises.
De la sorte, les activités de contrôles sont intégrées dans le référentiel « Système de Management » et, pour les collaborateurs, elles revêtent un caractère obligatoire au même titre que les autres activités opérationnelles, de type « Santé Sécurité Environnement ». Il y a donc un ancrage dans les activités journalières.

Des auto-évaluations du respect du référentiel « Système de Management » sont organisées et englobent la revue des activités de contrôle.

Interview d'un responsable opérationnel

Pour information, l'IFACI propose un cahier de la recherche intitulé : « Contrôle interne et qualité : pour un management intégré de la performance » / Unité de recherche de l'IFACI.

2.4.2.2 Intégration dans les engagements annuels des managers et dans leur évaluation

Un certain nombre de groupes ont mis en place un système d'engagement formalisé des dirigeants de chaque entité juridique (ou entité managériale, par exemple pour les directions fonctionnelles) sur le déploiement d'un dispositif de contrôle interne dans leur périmètre de responsabilité.

© IFACI

Cet engagement, parfois décliné tout au long de la chaîne managériale, donne ainsi une assurance sur le déploiement du contrôle interne à chaque niveau de l'organisation.
Cet exercice représente un moment fort de l'année mettant en perspective les bilans de l'année et la fixation des objectifs pour l'année qui démarre. La consolidation, l'analyse et la synthèse d'informations qui en résulte représentent un moment privilégié de réflexion du management sur le contrôle interne de l'entité.

Exemple d'un groupe du CAC 40

Mise en place, dans chaque entité, d'un dispositif de contrôle interne depuis 2006/2007. Il fait l'objet d'une auto-évaluation annuelle (engagement signé du management) et d'un audit diligenté par la direction de l'audit interne tous les trois ans environ ; cet audit vise à évaluer la conformité du dispositif de contrôle interne mis en œuvre à la politique Groupe, son adéquation aux risques de l'entité, sa dynamique et la fiabilité de l'auto-évaluation

L'engagement managérial est parfois couplé avec une comparaison des auto-évaluations de contrôle interne réalisées par chacune des entités. La diffusion des résultats contribue à favoriser l'émulation et l'amélioration globale du niveau de contrôle interne du groupe. Ces résultats sont atteints sous certaines conditions :

- l'implication du management opérationnel à la définition du système d'évaluation afin de garantir une bonne adéquation avec les préoccupations cœur de métier ;
- une révision fréquente des thèmes sur lesquels les évaluations doivent rester en phase avec les préoccupations du terrain et les enjeux de l'organisation.

Exemple d'utilisation d'un référentiel pour l'auto-évaluation dans un groupe du CAC 40

A chaque point de contrôle, quatre niveaux de maîtrise du risque sont proposés. L'entité doit choisir le niveau de maîtrise qui correspond à ce qui est en place chez elle du niveau le moins maîtrisé (niveau 1) au niveau le mieux maîtrisé (niveau 4).
Les entités qui s'auto-évaluent sur un point en deçà du niveau 3 doivent mettre en place un plan d'actions pour améliorer leur maîtrise du risque. (cf. annexe 6, p. 126)

Une fois que la décision d'implémenter un dispositif de contrôle interne est prise, il peut être décidé d'introduire des objectifs sur le contrôle interne dans les **lettres d'objectifs des dirigeants** et de les prendre en compte pour l'évaluation des managers. Cette pratique est un véritable levier pour faciliter le déploiement du dispositif.

© IFACI

Exemple d'objectifs donnés aux directions d'une entité de taille moyenne

Objectifs	Direction
Procédure formalisée de rapprochement de bases de données de gestion et financières, interfacées	Secrétariat général (DAF, DRH, Contrôle de gestion)
Affinement des indicateurs de performance	Contrôle de gestion Evaluations et prospective
Continuer à définir avec les unités opérationnelles les objectifs communs et se donner des indicateurs	Directions territoriales
Application étendue de procédures d'appel d'offre	Direction « métier »
Engager le processus de cartographie des risques	Directions « support » (3ème à réaliser sa cartographie)
Formaliser le schéma organisationnel	Direction « métier », dispose de préconisations suite à la cartographie des risques
Construire un plan de reprise d'activité Formaliser et diffuser la politique de sécurité, effectuer des tests d'intrusion Documenter des procédures d'exploitation	DSI, dispose de préconisations suite à la cartographie des risques
Proposer au directeur général une démarche méthodologique pour inciter les responsables d'unités à s'approprier la démarche et mettre en œuvre les éléments du dispositif de maîtrise des risques	Audit interne, contrôle et conseil juridique

2.4.3 Les outils facilitateurs d'une plus grande intégration managériale

La nécessité de bénéficier d'un soutien fort au sein de l'organisation ayant déjà été développée (cf. Partie 2.2, p. 32), cette partie présente quelques outils facilitant une meilleure intégration du contrôle interne dans le système de management de l'entité.

2.4.3.1 La mise à disposition d'un référentiel de contrôle interne partagé

L'un des outils clé du déploiement d'un contrôle interne intégré au système de management est le **référentiel de contrôle interne**. C'est un document qui recense les objectifs de contrôle, voire les points de contrôles prescrits qui doivent exister au sein des organisations. Le plus souvent, il

© IFACI

est organisé par processus ou par flux et complété par des manuels de procédure ou des instructions spécifiques.

Exemple d'objectifs clés cités en introduction d'un référentiel de contrôle interne

1er exemple

- Fournir aux entités un recueil de pratiques fondé sur une approche par les risques et facilement transposables dans leurs politiques, leurs procédures ou leurs instructions ;
- Faciliter la surveillance du dispositif de contrôle interne, notamment le suivi de l'évolution des contrôles ;
- Se fonder sur une approche intégrée du contrôle interne, coordonnée avec les activités du risk management, de l'audit interne, etc.

2ème exemple

- Organiser les relations entre le Groupe et les filiales en ce qui concerne le contrôle des processus ;
- Être un levier d'efficience et de performance des processus opérationnels ;
- Intégrer différentes initiatives lancées par le Groupe :
  - partager les meilleures pratiques opérationnelles ;
  - promouvoir la RSE ;
  - développer le système de management des risques opérationnels.

Dans les entreprises qui sont ou ont été soumises aux obligations SOX, une première approche a consisté à identifier les processus et les zones de risques pouvant avoir un impact significatif sur les comptes : par exemple, le processus « achats » de la prise de commande aux règlements des fournisseurs, le stockage de matières, les ventes et l'enregistrement du chiffre d'affaires correspondant, la paye, la comptabilité, la trésorerie, la communication financière, etc.
Le guide d'application de l'AMF relatif à la gestion des risques et au contrôle interne de l'information comptable et financière publiée par les émetteurs recense 14 processus :

- Investissements / Désinvestissements / Recherche et Développement ;
- Immobilisations incorporelles, corporelles et goodwills ;
- Immobilisations financières ;
- Achats / Fournisseurs et assimilés ;
- Coûts de revient / Stocks et encours / Contrats à long terme ou de construction ;
- Produits des activités ordinaires / Clients et assimilés ;
- Trésorerie / Financement et instruments financiers ;
- Avantages accordés au personnel ;
- Impôts, taxes et assimilés ;
- Opérations sur le capital ;
- Provisions et engagements ;
- Consolidation ;

© IFACI

- Information de gestion nécessaire à l'élaboration des informations comptables et financières publiées ;
- Gestion de l'information financière externe.

En pratique, les organisations enrichissent, en fonction de leurs propres enjeux, les typologies précédentes avec des processus liés aux métiers tels que la programmation et la production selon les normes qualité définies, la définition de la stratégie commerciale et le pilotage du marketing des ventes, le suivi de la satisfaction clients, la gestion des ressources humaines, les SI, etc. (cf. annexe 5 sur la cartographie des processus, p. 125).

La capacité à apporter de la valeur aux métiers repose sur la façon dont les directions fonctionnelles (par exemple, la direction de la comptabilité pour la consolidation et la clôture des comptes, la direction des achats pour le processus fournisseurs, la DSI pour les processus IT, etc.) et les entités opérationnelles sont impliquées dans la construction du référentiel. L'objectif est de mettre en œuvre un référentiel suffisamment précis pour gagner en efficacité de déploiement, mais aussi de permettre aux opérationnels de l'adapter à la réalité « terrain ». Un guide plutôt qu'une loi.

Le référentiel s'adapte donc aux enjeux. Par exemple dans un Groupe, le référentiel est révisé chaque année. Sur certains processus, cette révision peut entraîner des remaniements importants (jusqu'à 40% des questions).

Bonnes pratiques pour la construction ou l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne

- Travailler sur les processus prioritaires pour l'organisation :
  - pour les entreprises soumises à des exigences externes (SOX, LSF), la priorité peut être de sécuriser les processus d'établissement des comptes. L'accent sera donc mis sur la mise en place de points de contrôles homogènes sur ces processus ;
  - néanmoins, afin que les opérationnels adhèrent à la démarche, il est indispensable de déployer l'outil sur des processus opérationnels majeurs qui sont au cœur de la préoccupation des managers.
- Mettre en place des groupes de travail avec des représentants des processus retenus afin de déterminer avec eux les risques et les contrôles clés à mettre en place ou à rationaliser. Ces groupes de travail favorisent également le partage des bonnes pratiques au sein de l'organisation.
- S'appuyer sur des référentiels de Place type COSO ou AMF.
- Revoir périodiquement, en général une fois par an, le contenu du référentiel avec des représentants des directions opérationnelles pour garantir :
  - la pérennité du système en prenant en compte les préoccupations opérationnelles ;
  - l'efficacité du système en supprimant les contrôles inutiles et en développant des outils de contrôle pour faire face à de nouveaux risques et/ou à l'évolution de l'organisation.

© IFACI

L'élaboration d'un référentiel de contrôle interne doit se faire avec les "sachants". Selon les cas, une fonction centrale (fonctionnelle ou métier) pilote le référentiel et le diffuse dans les entités. Dans d'autres cas, une harmonisation est effectuée par la direction en charge du contrôle interne avec l'appui de correspondant locaux.

En résumé, un référentiel de contrôle interne efficient est :

- fondé sur une approche par les risques ;
- cohérent avec les meilleures pratiques des directions support et des managers opérationnels ;
- interfacé/convergeant avec des démarches préexistantes ;
- plus proactif que détectif grâce à une utilisation optimale des systèmes d'information de l'organisation ;
- largement partagé, expliqué et harmonisé ;
- conçu en évitant les redondances (un risque couvert par plusieurs contrôles non complémentaires) ;
- appliqué à un rythme régulier ;
- constamment adapté aux évolutions de l'organisation.

Dans les structures, qui ne disposent pas encore de référentiel de contrôle interne formalisé, la démarche suivante peut être déployée :

- recenser processus par processus les points de contrôle qui ont été mis en place par le contrôle interne ou dont le contrôle interne a connaissance ;
- vérifier la pertinence de l'existant ;
- organiser des groupes de travail avec les principales directions pour recenser des points de contrôles complémentaires ;
- diffuser le référentiel à tous les managers qui doivent l'utiliser.

Chaque organisation peut déployer cette démarche à son rythme, selon les ressources dont elle dispose et selon ses principaux enjeux. Il est tout à fait envisageable de commencer à construire ce type de référentiel sur quelques processus les plus critiques de l'organisation.

Le référentiel de contrôle interne n'est ni construit ni déployé « d'un coup ».
Il convient de définir au préalable un rythme de déploiement et d'envisager la possibilité d'avoir une construction brique par brique pour une faisabilité et une acceptation progressive de chaque composante (par exemple, information financière puis processus opérationnel y compris le système d'information et de gestion, enfin la responsabilité sociétale de l'entreprise).

Ce rythme de déploiement dans le temps peut être également modulé en fonction du périmètre (nouvelles entités intégrées, réglementations locales plus ou moins contraignantes, etc.).

© IFACI

Le format des référentiels de contrôle interne est très variable, un exemple issu du document IFACI / CIGREF sur le contrôle interne du système d'information des organisations est proposé en annexe 6, p. 128.

Par exemple, dans certains grands groupes, les référentiels de contrôle interne reposent sur une série de questions, dont le nombre varie entre 200 et 350. Elles alimentent le questionnaire annuel d'auto-évaluation des entités (cf. annexe 6, p. 126).

Une société a développé un « guide de contrôle interne » segmenté en 32 sous-chapitres sur la base des 5 chapitres du référentiel COSO. Ce guide, à destination de la ligne managériale du groupe, contient environ 200 objets de contrôle interne qui correspondent aux items que la ligne managériale doit prendre en compte pour définir et mettre en place ses actions de contrôle interne (dans une logique de « *comply* » *or* « *explain* »).
Ce référentiel représente par ailleurs une opportunité intéressante pour communiquer l'ensemble des bonnes pratiques du groupe en matière de contrôle interne aux opérationnels en charge de mettre en place leurs propres plans de contrôle. Ainsi, il précise en face de chaque objet de contrôle interne un ou plusieurs exemples de solutions déjà mises en place au sein du groupe.

Un référentiel modulaire, exemple d'un groupe du CAC 40

Cette société a défini 2 catégories d'entités pour l'auto-évaluation du contrôle interne :

1ère catégorie : grandes et moyennes entités (CA > à xx million d'Euros)

- Evaluation documentée par :
  - la formalisation des processus ;
  - la formalisation des contrôles clés ;
  - des tests effectués pour le management sur l'existence et l'efficacité des contrôles.
- Suivi des plans d'actions.
- Revues indépendantes par :
  - l'audit interne (tous les 2 à 4 ans) ou
  - l'audit externe.

2ème catégorie : entités de petite taille (CA < à xx million d'Euros)

- Evaluation allégée notamment à travers une auto-évaluation.
- Suivi des plans d'actions.
- Revue périodique par l'audit interne.

© IFACI

Exemple de plan d'actions pour le déploiement d'un référentiel de contrôle interne

- Définition du périmètre de déploiement (pays, activités, etc.) ;
- Présentation pour avis aux propriétaires de processus au niveau central ;
- Identification des correspondants de contrôle interne ;
- Echange avec les responsables de fonctions support (direction financière, SI, RH, etc.) et les correspondants de contrôle interne sur les processus qui les concernent ;
- Présentation aux responsables locaux et recueil de leurs commentaires ;
- Diffusion officielle du référentiel ;
- Suivi de son déploiement.

2.4.3.2 L'intégration du dispositif de contrôle interne dans les systèmes d'information

Une source d'optimisation des contrôles consiste à tirer partie des possibilités des systèmes d'information. Bien conçus et mis en place par une DSI appliquant les meilleures pratiques en matière de contrôle généraux informatiques (cf. Document IFACI-CIGREF[1]), les contrôles informatisés sont plus fiables que les contrôles manuels et permettent de réaliser ceux-ci à moindre coût. D'où l'intérêt d'intégrer une vision « contrôle interne » dans tout nouveau projet informatique qui devra être validé par les métiers pour assurer une bonne articulation avec le référentiel de contrôle interne déployé. Les spécifications fonctionnelles comprendront donc des activités de contrôle pertinentes conçues avec les opérationnels du métier (analyse des processus, des risques d'erreur, etc.).

La mise en place de contrôles dans les systèmes d'information permet :

- d'homogénéiser les contrôles sur l'ensemble du périmètre couvert par une application et de garantir l'intégrité du système de contrôle déployé ;
- de mettre à disposition des collaborateurs des outils de contrôle simples d'utilisation, voire même de mettre en place des rapports de contrôle édités automatiquement afin qu'ils soient analysés.

Exemple de mise en place de contrôle de supervision dans un ERP

Pour maîtriser les risques liés au non respect des règles de séparation des tâches au sein d'un ERP dans une organisation très décentralisée, la démarche suivante a été retenue :

- recensement des tâches incompatibles dans le système d'information ;
- constitution de groupes de travail avec des opérationnels en charge des processus concernés pour :
  - valider les zones de risque détectées par l'équipe contrôle interne ;
  - concevoir les moyens pour maîtriser ces risques (procédure nationale et/ou demande de développement d'un outil de contrôle intégré au système).

[1] *Le contrôle interne du système d'information des organisations / IFACI-CIGREF, mars 2009.*

© IFACI

L'intérêt de cette démarche repose sur le fait que ces contrôles automatisés :

- ont été développés et testés sous la supervision du service en charge du contrôle interne qui a pu s'assurer de leur pertinence par rapport aux attendus ;
- reposent sur des états homogènes au sein de toutes les entités de l'organisation ;
- contribuent à la convergence des pratiques de contrôle, mais aussi au partage des bonnes pratiques qui ont pu être détectées lors du projet.

© IFACI

© IFACI

Partie 3

Les clés de réussite d'un développement du contrôle interne dans la durée

Une démarche de contrôle interne, même fondée sur les pré-requis présentés dans la partie précédente, doit, pour être pérennisée, intégrer d'autres critères fondamentaux.

Tout d'abord, la démarche doit être adaptée aux spécificités de l'organisation, aussi bien en termes de rapidité de déploiement qu'en termes de méthode, tout en restant proactive, c'est-à-dire à l'écoute des modifications de l'environnement.
De même, une communication appropriée ainsi qu'un *reporting* efficace faciliteront sa pérennisation et la coordination des différentes entités qui y contribuent. Ainsi, la démarche doit être relayée dans l'ensemble des entités de l'organisation via des interlocuteurs sensibilisés au contrôle interne.

© IFACI

© IFACI

3.1 Une approche réaliste, adaptée et en phase avec les besoins des opérationnels

Parce que « le mieux peut être l'ennemi du bien », il est important d'adopter une approche réaliste pour la mise en place et le maintien d'un système de contrôle interne efficace et efficient.

Un démarche réaliste se caractérise avant tout par :

- un rythme de mise en œuvre en ligne avec la maturité des processus de l'organisation (allocation des responsabilités, niveau de formalisation, degré d'automatisation, etc.)
- une forte adéquation avec la culture de l'organisation et de ses dirigeants (approche managériale participative ou directive, éthique managériale, etc.),
- une adéquation avec les attentes des clients internes (organes de gouvernance, direction générale, direction financière, etc.) et externes (commissaires aux comptes, clients, autorités de régulation, etc.).

3.1.1 Une approche graduée

La question de la gradation constitue un enjeu majeur principalement dans les organisations disposant d'un niveau de maturité encore faible en matière de contrôle interne.

A titre d'exemple, citons cette association qui n'a pas d'obligations spécifiques en matière de contrôle interne mais qui a néanmoins adopté une démarche volontariste en mettant en œuvre, dans un premier temps, le contrôle interne des processus relatifs à l'élaboration des états financiers. Une fois validée dans son contenu et ses résultats, cette démarche a été ensuite élargie aux différentes unités opérationnelles et délégations régionales, pour une meilleure efficience des processus métier. Parallèlement, la démarche structurée de maîtrise des risques a été étendue aux aspects de gouvernance institutionnelle.

La construction par étape du système de contrôle interne nécessite un dispositif d'accompagnement au changement, au même titre que n'importe quel projet de transformation de l'organisation (par exemple, la gestion du changement lié à des projets informatiques ou à l'externalisation de certaines activités).

Par ailleurs, la mise en place d'un système de contrôle interne passe par différentes phases :

- pré-lancement ;
- lancement ;
- définition de la cible ;
- analyse de l'existant ;
- plan d'actions ;
- transition du mode « projet » au modèle « intégré ».

© IFACI

Ces différentes phases sont commentées dans le cahier de la Recherche de l'IFACI « Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne ». Leur durée dépend notamment :

- des ressources engagées (nombre de départements impliqués en interne, recours à des prestataires externes, etc.) ;
- du niveau d'implication de la direction générale ;
- du degré de résistance au changement de l'organisation ;
- du leadership de la personne portant le « projet contrôle interne » au jour le jour ;
- de la qualité de la gestion en mode projet.

La graduation dans le temps de la construction d'un système de contrôle interne doit être croisée avec l'évolution de la qualité du système qui peut être appréhendée par la notion de niveau de maturité utilisée dans les systèmes d'information.
Le schéma ci-après illustre ces niveaux de maturités[1] pour les activités de contrôles :

Niveau 1 Initial	Niveau 2 Informel	Niveau 3 Standardisé	Niveau 4 Maîtrisé	Niveau 5 Intégré
• Contexte incertain où les activités de contrôle n'existent pas ou ne sont pas appliquées	• Les contrôles existent et sont appliqués mais ne sont pas suffisamment documentés • Les contrôles reposent essentiellement sur les personnes • Il n'y a pas de formations formelles ou de communication sur les activités de contrôles	• Les contrôles existent et sont appliqués • Les contrôles sont documentés et diffusés aux collaborateurs • Les écarts ne sont pas détectés	• Les contrôles sont standardisés et périodiquement testés pour s'assurer de l'efficacité de leur conception et de leur application. Ils font l'objet d'un reporting au management • Des outils automatisés ou non peuvent être utilisés pour supporter des activités de contrôles	• Un référentiel intégré de contrôle interne surveillé en temps réel par le management et en amélioration continue • Des outils automatisés ou non sont utilisés pour supporter des activités de contrôles et permettre à l'organisation de modifier rapidement ces activités

Source : Private companies : Are your internal controls supporting your business strategy ? / PricewaterHouseCoopers(2006)

Pour qu'une organisation passe du niveau 2[2] aux niveaux de maturité 3, 4 et éventuellement 5, il est capital de mettre en place des plans d'actions réalistes. Ils devront concerner toutes les composantes du contrôle interne.

[1] *Un autre exemple de niveaux de contrôle interne est développé dans l'annexe 6, p. 126.*
[2] *Il est peu probable qu'une organisation se situe au niveau 1 : la plupart des organisations ont un niveau un minime de structuration faisant souvent du contrôle interne sans pour autant le savoir.*

© IFACI

Pour information, l'IIA propose ce type de modèle de maturité pour l'audit interne (« The Internal Audit capability Model (IA.CM) for the Public Sector », the IIA Research Foundation / Mac Rae). L'annexe 15 p. 172 présente ces différencts niveaux de maturité.

En pratique, la valeur ajoutée de l'équipe en charge d'accompagner une démarche de contrôle interne réside dans ses actions de « surveillance » au quotidien, destinées notamment à :

- éviter tout risque de routine au regard de la mise en place des activités de contrôle interne, une exposition trop routinière aux risques pouvant entraîner une démobilisation ou des imprécisions ;
- aligner de manière permanente le dispositif aux nouveaux enjeux de l'organisation (développement de nouvelles activités, restructurations, mise en place de nouveaux systèmes d'information, etc.).

Inscrire la démarche dans le temps en programmant une mise en place progressive présente plusieurs avantages :

- pouvoir illustrer la démarche avec des exemples de réussites et de bénéfices ;
- lever d'éventuels freins initiaux ;
- conforter l'adhésion des collaborateurs.

Pour ce faire, il convient de garder à l'esprit que ce sont les opérationnels qui sont les meilleurs ambassadeurs de la démarche. Ainsi, les processus pilotes doivent être choisis parmi ceux qui parlent le mieux aux opérationnels. Ces processus pilotes doivent rendre compte de l'optimisation des moyens et présenter un bénéfice potentiel manifeste pour le manager.

3.1.2 Une approche adaptée à la culture de l'entreprise

L'organisation doit privilégier la méthode prenant le mieux en compte ses caractéristiques, aussi bien en terme de taille, de culture, de type de management, etc.[1]

Il est en effet illusoire de vouloir appliquer les mêmes méthodes dans deux structures évoluant dans des environnements différents, avec des cultures différentes. En revanche, prendre appui sur des expériences réussies et les adapter afin qu'elles correspondent concrètement aux besoins, est indispensable. En adaptant les démarches ayant fait leurs preuves, l'organisation s'assure de l'applicabilité de la méthode retenue dans son contexte et se donne les moyens d'une meilleure appropriation de la démarche par l'ensemble des acteurs.
Dans cette optique, le choix de la méthode, qui sera *in fine* entérinée par la direction générale, doit être préparée par des personnes qui connaissent bien l'organisation. Cette équipe interne peut néanmoins se faire assister de consultants externes sur des points précis de méthode, d'outils ou de bonnes pratiques.

[1] *L'IFACI prépare une publication sur la prise en compte des variables culturelles dans le déploiement et l'amélioration des dispositifs de contrôle interne.*

© IFACI

Deux types de démarche (*top-down* et *bottom-up*) sont habituellement déployées. Le style de management devra être pris en compte dans l'approche à mettre en place. Ainsi, une organisation au management assez directif tendra vers une méthode *top-down*, a contrario, un management plus participatif se reconnaîtra mieux dans une approche *bottom-up*.

Ces approches, applicables aux différents stades - construction, déploiement, maintenance, refonte - du dispositif de maîtrise des risques ne sont pourtant pas exclusives l'une de l'autre. Ayant vocation à s'insérer dans la culture de l'entreprise, elles peuvent être alternées au cours du projet (par exemple *top-down* au démarrage) ou être menées en même temps pour tirer partie des avantages de chaque démarche et de leur complémentarité. Par exemple, si le respect d'une obligation de type sécurité financière ou nucléaire nécessite une approche « *top down* », la prise en compte des spécificités « pays » ou des acquis de démarches préexistantes comme la qualité sont améliorés dans le cadre d'une approche *bottom-up*. (cf. Partie 3.6, p. 76)

Dans un établissement public, la construction du dispositif de contrôle interne sur le système d'information de gestion repose sur une combinaison des approches *top-down* et *bottom-up*.
Les risques ont été évalués au niveau central par l'équipe « contrôle interne » mais la construction des outils destinés à couvrir ces risques résulte d'un travail commun réalisé par cette équipe centrale et des représentants des activités concernées.
Cette méthode est un moyen efficace de supervision d'une activité sans pour autant mettre en place des contrôles trop lourds.
L'implication de la fonction contrôle interne en amont de la construction d'un système d'information offre aussi l'opportunité d'éliminer les tâches à « non valeur », sans risque associé.

© IFACI

3.2 Un dispositif flexible, proactif et ouvert

Toute l'ambition d'un dirigeant face à son dispositif de contrôle interne est d'être assuré de son adéquation permanente à l'organisation, aux processus, aux systèmes d'information, aux collaborateurs et à l'environnement, etc. Or, tous ces éléments ne cessent d'évoluer progressivement, voire brutalement.
Le défi d'un système de contrôle interne orienté vers la création de valeur est de ne pas devenir obsolète.

Pour les entreprises qui ne sont pas soumises à des obligations en matière de contrôle interne, une démarche proactive est d'autant plus valorisable auprès de leurs différentes parties prenantes :

- investisseurs potentiels ;
- clients ;
- bénéficiaires / usagers ;
- puissance publique (de la tutelle de l'Etat à ses corps de contrôle) ;
- opinion publique, etc.

Cette proactivité traduit le souci d'être en capacité de rendre compte d'une réelle maîtrise de sa gestion, gage de confiance et facteur de transparence.

Plus généralement, se positionner sur le terrain de la prévention des risques permet d'alléger les contrôles de premier degré exercés par les instances de contrôle externes (CAC, CGEFi[1], etc.). En effet, le fait de fournir des informations sur le dispositif de maîtrise des risques - et dans la mesure où celui-ci peut être apprécié positivement - va davantage orienter les évaluateurs externes vers des contrôles de second niveau (allégement du contrôle direct des opérations, de l'organisation et des processus internes pour une évaluation du dispositif de maîtrise des risques mis en place).

Le dispositif est ouvert parce qu'il n'est pas l'apanage des « experts contrôle interne » mais repose sur une forte mobilisation de tous les acteurs impliqués (cf. Partie 2.2, p. 32) dans les différentes étapes de développement du contrôle interne. Même dans les organisations pour lesquelles la mise en place du contrôle interne est une obligation réglementaire, l'adhésion des opérationnels est une condition clé de succès (cf. Partie 3.5, p. 72).
C'est la qualité du pilotage (une définition claire, formalisée et largement connue des intéressés, des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne) qui déterminera le degré d'implication des parties prenantes du dispositif (cf. Partie 3.4, p. 70).
Cette ouverture du dispositif nécessite un système de communication et de *reporting* à destination des personnes chargées de le faire évoluer.

[1] *Contrôle Général Economique et Financier auquel les entreprises publiques et nombre d'organismes parapublics ou associatifs sont de plus en plus soumis.*

© IFACI

3.3 Un dispositif connu de tous

Il ne suffit pas de mettre en place des règles de contrôle interne, aussi claires et exhaustives soient-elles, pour que celles-ci soient correctement appliquées. Il est, en effet, indispensable de mettre en œuvre des actions de communication et de formation régulières pour assurer le succès d'un dispositif de contrôle interne dans la durée.

3.3.1 Caractéristiques générales des actions de communication et contenu des messages

La communication se doit d'être **continue, simple, ciblée en fonction des objectifs de chacun** dans l'organisation et relayée par des canaux efficaces. Elle est facilitée par des acteurs compétents en matière de contrôle interne.
Pour susciter l'adhésion des opérationnels, il est fortement recommandé d'axer la communication sur des problématiques d'efficacité (« on va travailler mieux », ce qui se traduira par exemple par des gains de temps pour chacun), plutôt que de se focaliser sur les aspects réglementaires du contrôle interne, en général peu fédérateurs.

Questions abordées dans un document de communication interne d'un groupe du CAC 40 « Managers prenez le contrôle ! »

- Le contrôle interne, à quoi ça sert ?
- Concrètement, quelle en est la traduction sur le terrain ?
- Au quotidien, le manager en fait donc déjà ?
- Qui est responsable du contrôle interne ?
- Quels sont les apports du contrôle interne pour le groupe ?
- Et si le système de contrôle interne est défaillant ?
- Qui est impliqué dans l'évaluation du dispositif de contrôle, et à quoi ça sert ?
- Qualité et contrôle interne, quels sont les liens ?

Dans un premier temps, il s'agit de faire prendre conscience aux managers qu'ils font déjà du contrôle interne au quotidien.

Eléments issus d'un document de présentation du contrôle interne d'un Groupe du CAC 40

Le contrôle interne est effectivement intégré dans le quotidien du manager, quand par exemple :

- il définit les postes, délègue des pouvoirs et des responsabilités ;
- il vérifie que les compétences des collaborateurs sont en adéquation avec les exigences des postes ;
- il s'assure de la mise à jour des procédures ;
- il demande de supprimer les accès aux applications informatiques du personnel sortant ;

© IFACI

- il s'assure de manière régulière que les activités de contrôle confiées à ses collaborateurs fonctionnent ;
- il vérifie, au besoin avec sa hiérarchie, que les évolutions ou ajustements nécessaires afin de mieux couvrir les risques sont pris en compte ;
- il contrôle et valide les notes de frais, les demandes d'achat… ;
- il compare les résultats aux objectifs et, le cas échéant met en place des actions correctives ;
- il auto-évalue périodiquement son système de contrôle interne.

Il s'agit aussi de démontrer aux opérationnels que le dispositif de contrôle interne contribue à leur performance.

Apporter de la valeur aux Métiers et contribuer à l'excellence opérationnelle est un gage de pérennité du dispositif de contrôle interne. Ainsi :

- les contrôles de réception contribuent à sécuriser la chaîne « fournisseurs » ;
- l'automatisation et le suivi des relances clients contribuent à améliorer le *cash flow*, etc.

3.3.2 Les canaux et supports de communication

Les supports de communication peuvent être très diversifiés, mais le message doit invariablement être porté par une personne ayant des compétences et une autorité suffisantes.

Différents supports peuvent être utilisés :

- lettre d'information électronique ;
- courriers électroniques ciblés ;
- pages intranet (incluant wikki et blogs) (cf. annexe 7 p. 129) ;
- brochures papiers ;
- « *welcome pack* » pour les nouveaux salariés (papier et/ou électronique) ;
- conférences (en ligne ou physiques) ;
- vidéo (en annexe 7, les principaux thèmes p. 129) ;
- points réguliers et formalisés entre le sponsor de la démarche et les personnes clés impliquées dans le projet (ce groupe pouvant être très large et inclure la DSI, la DRH, etc.) ;
- présentations régulières en COMEX, etc. ;
- comptes « *twitter* » (avec prudence) ;
- etc.

L'efficacité doit être privilégiée pour le choix du support et de ses destinataires. Il faut donc éviter le « *spray and pray* » (« envoyer et prier ») qui est l'archétype d'une communication non ciblée (par exemple, l'envoi régulier de courriers électroniques en masse à des destinataires non ciblés).

De plus, il est important d'ajuster la communication au regard du niveau de maturité de l'organisation en matière de contrôle interne.

© IFACI

Une société a mis en place un système de communication s'appuyant sur deux réseaux :

- d'une part une cinquantaine d'animateurs de contrôle interne représentant chacune des entités opérationnelles et principales filiales contrôlées. Ils se réunissent toutes les six semaines environ pour élaborer les outils nécessaires au déploiement et au bon fonctionnement de la politique de contrôle interne, échanger sur les bonnes pratiques, etc.
- d'autre part une dizaine de responsables d'audit et de contrôle internes représentant les principales filiales internationales. Ils se réunissent chaque trimestre pour partager leurs pratiques qui peuvent différer, au vu des exigences nationales, et rechercher les synergies potentielles.

Par ailleurs, l'ensemble des politiques majeures de la société ont été décrites sous forme de fiches types d'analyse et mises en ligne sur un intranet des managers. Cette diffusion permet à tous les dirigeants de s'approprier ces politiques dont ils doivent rendre compte dans les auto-évaluations annuelles de leurs dispositifs de contrôle interne.

En ce qui concerne les rapports à la direction générale et au conseil, les auditeurs internes devront se référer à la Modalité pratique 2060-1.

3.3.3 Exemple d'une stratégie de communication dans une organisation en phase de lancement du projet contrôle interne

L'exemple ci-dessous permet d'illustrer ce que pourrait être une stratégie de communication efficace, dans le cadre d'une organisation bénéficiant d'un faible niveau de maturité en matière de contrôle interne, et pour laquelle, une stratégie de communication gradualiste est sans doute le schéma le plus pertinent.

1) **Diagnostic du niveau de contrôle interne dans l'organisation.** S'il n'existe pas de département d'audit interne / contrôle interne, ou bien si celui-ci est récent, le recours à un prestataire externe pourra être envisagé pour la définition des concepts clés, le rappel des acteurs clés, la conduite du changement, etc.

2) **Organisation de sessions de formation** auprès de l'ensemble des directeurs fonctionnels de l'organisation. La communication est alors centrée sur la meilleure maîtrise des risques, les gains de productivité, la sécurité des actifs, un *benchmark* sur les pratiques des concurrents, etc. Il est fondamental, à ce stade, d'adapter la communication à la culture de l'organisation (les « thérapies de choc » doivent être évitées) et aux enjeux (il est important de rester rationnel et de ne pas adopter une « stratégie de la peur » visant à mobiliser les opérationnels sur le simple terrain du respect de la réglementation et des risques afférents).

© IFACI

3) **Elaboration d'un manuel de contrôle interne** afin de créer un langage commun dans l'organisation (cf. annexes 2 et 3, politique de contrôle interne p. 106 et 109). Afin de remporter une forte adhésion, il est fortement recommandé d'impliquer dès que possible de nombreux acteurs de l'organisation dans l'élaboration de ce document.

4) **Diffusion du manuel de contrôle interne.** Par exemple, la création d'une section dédiée sur site intranet permet d'accroître sa visibilité. Mais cela n'est évidemment pas suffisant : il faut créer un trafic permanent en insérant le lien menant vers ce site aux courriers électroniques indiquant une nouvelle instruction ou des procédures sans joindre le fichier concerné. Un flux RSS (format *Really Simple Syndication*) peut également être proposé, afin que chaque utilisateur soit informé de manière automatique des modifications apportées sur les pages du site dédié au contrôle interne.

5) Le département communication peut être sollicité, par exemple dans le cadre **d'un article dans le journal d'entreprise.** Ce type de communication est d'autant plus pertinent quand il s'agit d'une création de fonction dédiée au contrôle interne (audit interne / contrôle interne / maîtrise des risques) ou du déploiement du dispositif sur un nouveau processus / une nouvelle entité. En effet, dans ce cadre, il est possible de vendre le contrôle interne sous un aspect humain, souvent fédérateur (histoire de la création de l'équipe).

6) **Une adresse courriel spécifique** (ex : controleinterne@organisation.fr), disponible à de multiples endroits (site intranet, carnet d'adresse du groupe, etc.) peut également être créée, afin de répondre aux diverses populations utilisant le manuel de contrôle interne.

7) **Des brochures spécifiques** très succinctes peuvent être destinées à des populations qui sont traditionnellement difficiles à atteindre (ex : avant-vente, commerciaux, etc.).

8) Le département RH est sollicité, notamment afin de prendre en compte les exigences du contrôle interne dans le cadre **des processus d'accueil des nouveaux collaborateurs** : présentation des principales politiques et procédures de l'organisation, du manuel de contrôle interne, du code d'éthique, etc.

9) **Communiquer régulièrement** sur les progrès (ou reculs) réalisés en matière de contrôle interne, via des lettres d'informations ou bien des tableaux de bord dédiés au contrôle interne.

10) **Participation régulière** du responsable du contrôle interne à des comités de direction et au Comex pour ne jamais relâcher l'effort de communication.

© IFACI

3.4 Un dispositif piloté à partir d'un système de *reporting* fiable

Il est primordial d'instaurer au plus tôt un mécanisme de *reporting* du contrôle interne. Ce dernier doit s'adresser à une large communauté, ce qui permettra d'accroître la sensibilisation de l'organisation dans son ensemble aux problématiques de contrôle interne, sans toutefois perdre de vue les problématiques liées à la confidentialité des informations ainsi qu'à la nécessaire adéquation de l'information communiquée avec les besoins des différents utilisateurs.

Les principaux destinataires de ce *reporting* sont les membres de la direction générale, ainsi que les membres du comité d'audit, qui recevront de manière régulière des tableaux de bord (cf. annexes 8 et 12 p. 133 et p. 141) leur donnant des indications précieuses sur l'évolution de l'état du contrôle interne dans l'organisation. La périodicité de ce *reporting* dépend de multiples facteurs : degré d'automatisation des systèmes de *reporting*, ressources nécessaires à leur élaboration, etc.
La structuration du système de *reporting* du dispositif de contrôle interne implique principalement :

- la définition de la stratégie de pilotage selon différentes composantes complémentaires :
  - contrôle périodique et permanent ;
  - acteurs internes et acteurs externes. Par exemple, il s'agira de définir les rôles respectifs de l'audit interne et de la direction du contrôle interne, ou les activités pour lesquelles le recours à des prestataires externes pourra être envisagé, etc.;
  - approche par les risques ou approche par les règles de contrôle, etc.
- la définition de la population cible : à qui sont destinés les rapports ? Quels sont les destinataires capables de peser sur la mise en œuvre des plans d'actions ? Dans certains cas, il peut être pertinent de hiérarchiser les informations et d'envisager des *reportings* adaptés aux attentes des destinataires. Par exemple, les besoins d'information d'un comité d'audit ne seront pas systématiquement du même niveau de granularité que ceux d'un directeur financier, etc. ;
- la définition d'une périodicité adéquate : il convient de veiller à ne pas submerger d'informations certains destinataires ;
- la mise en place d'outils efficients, efficaces et sécurisés de *reporting*. Les sources des données peuvent être multiples : résultats d'une auto-évaluation du contrôle interne, résultats des audits internes et/ou externes, etc. La gestion des droits d'accès au système de *reporting* peut être assurée par le responsable du contrôle interne ;
- l'identification des personnes en charge du *reporting* et de la mise en œuvre des actions. Toute déficience de contrôle interne identifiée et reportée doit faire l'objet d'un plan d'actions dont la responsabilité est clairement allouée.

Si le pilotage d'une politique de contrôle interne est à la main de la direction générale et des directions dûment mandatées pour cela (Audit Interne, Contrôle Interne, Risques), des difficultés peuvent apparaître dans le cas des filiales, notamment pour celles qui ne sont pas majoritairement contrôlées mais qui ont une importance significative dans l'exposition aux risques du Groupe.

© IFACI

Dans ce cas, il convient que les directions en charge du contrôle interne de la maison mère organisent le *reporting* centralisé via les administrateurs au sein des organes de gouvernance. Cela nécessite de mettre en place des procédures adaptées, afin de donner au comité d'audit du Groupe une vision globale et d'apporter une assurance raisonnable de la maîtrise d'ensemble. Ce *reporting* régulier et la boucle d'amélioration correspondante participent d'ailleurs au suivi de l'efficacité du dispositif global de contrôle interne et de gestion des risques, conformément à l'ordonnance du 8 décembre 2008.

Un groupe du CAC 40 a mis en place des attestations sur le contrôle interne, déclinées tout au long de la chaîne managériale. Une restitution de la situation du contrôle interne est réalisée au niveau de chaque Branche (second niveau managérial après la direction générale), et fait l'objet d'une synthèse Groupe lors d'une présentation annuelle au niveau du COMEX et du Comité d'audit.

Exemple de fonctionnement dans un groupe du CAC 40

Le pilotage du contrôle interne repose sur le référentiel de contrôle interne (cf. Partie 2.4, p. 45) :

- ce référentiel est revu chaque année par un comité qui regroupe :
  - des managers opérationnels pour garantir l'adéquation entre le référentiel et l'évolution de l'activité et de l'environnement ;
  - l'audit interne ;
  - le contrôle interne central et des représentants du contrôle interne décentralisé ;
  - la qualité ;
- chaque année, les entités du groupe s'auto-évaluent sur la base du référentiel ;
- les résultats des auto-évaluations sont analysés lors de réunions annuelles avec les représentants contrôle interne de toutes les entités. Cette réunion annuelle est l'occasion de faire le point sur l'évolution des entités par rapport à la session d'auto évaluation précédente, d'analyser les écarts entre les auto-évaluations réalisées par les entités et les évaluations effectuées par l'audit interne lorsqu'il est intervenu, etc. La communication sur des résultats des différentes entités engendre une saine émulation entre les entités.

© IFACI

3.5 Un programme d'entreprise impliquant un réseau de contrôle interne

Une vision trop centralisée du contrôle interne le conduit à être en décalage plus ou moins marqué avec la vie de l'organisation. Une bonne gouvernance du contrôle interne repose donc sur un minimum de décentralisation. Cette décentralisation présente également l'avantage d'une meilleure appropriation des plans d'actions par les opérationnels puisqu'ils auront contribué à leur définition. L'implication des différents responsables de l'entité et de correspondants locaux à la dimension contrôle interne et surtout à l'appréhension des risques est indispensable. En effet, c'est par ceux qui vivent au quotidien l'entreprise, qu'un dispositif en adéquation permanente avec les risques encourus peut être établi.

Les directions centrales de contrôle interne et leurs équipes locales contribuent à la mobilisation constante des opérationnels. Les paragraphes ci-dessous illustrent un pilotage articulant des responsabilités d'une équipe centrale et des relais locaux. Les groupes qui ont choisi ce type de structuration visent l'ancrage opérationnel du système et sa pérennité.

3.5.1 Constitution d'une équipe centrale « contrôle interne »

Des échanges entre les membres du groupe, il ressort que les principales attributions d'une direction de contrôle interne sont :

- l'élaboration de la **méthodologie** de déploiement et de suivi du dispositif à travers :
  - la définition des processus clés et des dispositifs de contrôle interne devant faire l'objet d'une documentation / de tests périodiques et/ou permanents ;
  - l'élaboration des méthodes d'auto-évaluation et de tests ;
  - la définition des entités significatives au regard des objectifs de contrôle interne de l'organisation ;
  - la revue (et souvent l'établissement conjoint) du référentiel des risques de l'organisation avec les directions fonctionnelles ou opérationnelles en charge de chacun des domaines concernés ;
  - la mise en œuvre d'outils de pilotage, permettant de suivre les progrès réalisés ou bien les déficiences identifiées.
- la validation et la consolidation des **données remontées** par les entités, en :
  - s'assurant que ces données sont correctement appréhendées par les entités concernées ;
  - organisant des revues annuelles de contrôle interne avec chaque membre concerné de la direction générale et les entités relevant de leur responsabilité ;
  - rendant compte à la direction générale.
- l'animation des équipes locales et l'**organisation de la politique de communication** vis-à-vis des managers ;
- l'animation d'un **comité de pilotage mensuel** pour le contrôle interne financier avec le directeur financier ou son représentant, ainsi que les fonctions en charge de l'audit interne, le management des risques, etc.

© IFACI

- l'animation d'un **comité de gouvernance sur le contrôle interne** qui valide les travaux effectués et leurs résultats, puis fixe les principaux objectifs de l'exercice, avec la participation des principaux membres du **comité de direction générale** et des principales entités du groupe ;
- la participation au **comité de gouvernance sur les risques** majeurs ;
- la coordination continue avec l'audit interne et la gestion des risques ;
- l'animation d'un **comité de liaison** avec les commissaires aux comptes, pour présenter la démarche mise en œuvre pour les éléments rentrant dans leur domaine d'actions, la rendre plus efficace vis-à-vis des managers opérationnels, et corroborer les constats effectués ;
- la présentation au **comité d'audit** de la démarche, des résultats, et des actions mises en œuvre pour corriger les déficiences identifiées.

Exemples d'objectifs annuels de directions centrales de contrôle interne

1er exemple

1. Être conforme aux conclusions du groupe de place de l'AMF sur l'ordonnance du 8 décembre 2008.
2. Achever les travaux prévus au 1er trimestre à destination des entités.
3. Programmer les revues de contrôle interne.
4. Promouvoir l'utilisation de l'outil de *reporting*, notamment dans la gestion des risques.
5. Rendre visible et évaluer les travaux existants sur certaines politiques Groupe.
6. Développer la coopération entre fonctions centrales intervenant dans la couverture des risques (accompagner les synergies au niveau des entités).
7. Renforcer la communication sur le contrôle interne vers le *Top management*.

2ème exemple

1. Soutenir et améliorer le niveau de contrôle interne.
2. Elargir et garantir le niveau de couverture des métiers par la démarche de contrôle interne :
   - élaborer un plan d'intégration,
   - envisager la prise en compte de petites entités actuellement hors périmètre,
   - anticiper / détecter de nouveaux risques ou processus à couvrir.
3. Être un levier de l'efficience opérationnelle grâce à des processus robustes, des systèmes efficients et des contrôles adéquats.
4. Renforcer la place du contrôle interne dans l'organisation des entités et dans le réseau de maîtrise des risques à travers des actions de communication / formation / animation.

© IFACI

Compétences de l'équipe centrale de contrôle interne

En termes de ressources, l'équipe centrale devrait inclure des personnes ayant des compétences « métiers » pour être capable de challenger les équipes locales en vérifiant effectivement la maîtrise du dispositif ou en les aidant à répondre à des questions précises, par exemple en cas d'évolution significative de l'organisation locale.

L'équipe centrale comprend également des personnes capables de maintenir et de faire évoluer la méthodologie et les outils (notamment le référentiel de contrôle interne et toute la documentation qui est en partie archivée et organisée sur le site intranet).
Des personnes chargées d'accompagner des projets transverses, pilotés par d'autres fonctions centrales, comme par exemple les travaux sur la responsabilité sociale d'entreprise ou la sécurité des systèmes d'information, sont également recommandées.

Toutes ces compétences sont mobilisées lors des revues qualité récurrentes.

En conclusion, les spécialistes du contrôle interne seront, en fonction des besoins de l'organisation (cf. Partie 2.1, p. 27), des personnes ayant une bonne compréhension des processus clés du dispositif et des démarches d'audit. Elles pourront provenir de fonctions opérationnelles ou financières, et retourner ensuite vers ces fonctions après avoir acquis une dimension supplémentaire dans la maitrise des risques.

La taille des équipes locales varie en fonction du contexte (culture d'entreprise, taille et complexité de l'activité notamment).

Notons que dans une des entreprises représentées dans l'Unité de Recherche, un comité des carrières a été créé pour optimiser la gestion des ressources humaines dédiées au contrôle interne, il est piloté par la DRH et réunit :

- la direction de l'audit interne,
- la direction des risques,
- la direction de la conformité.

3.5.2 Les équipes locales de contrôle interne

Elles ont pour principales attributions :

- l'animation du programme contrôle interne auprès des managers opérationnels ;
- la validation des résultats obtenus à la suite des processus d'auto-évaluation et l'analyse de la pertinence des plans d'actions avec les managers opérationnels ;
- la préparation des revues de contrôle interne de l'entité à destination du membre de la direction générale auquel l'entité reporte ;
- la coordination avec les fonctions de soutien intervenant auprès des managers opération-

© IFACI

nels dans la couverture des risques (par exemple la qualité, la sécurité de l'information, la prévention de la fraude, les assurances, etc.). Ils peuvent également assurer une coordination avec :

- l'audit interne sur la préparation des missions d'audit et le suivi des recommandations,
- les commissaires aux comptes, dans le cadre des diligences qu'ils doivent effectuer.

Ces interlocuteurs locaux interviennent comme experts et appuis dans le pilotage du processus de contrôle interne, vis-à-vis des managers opérationnels, pour les accompagner dans la maîtrise de leur dispositif.

La prise de position de l'IFACI sur l'urbanisme du contrôle interne donne des exemples des principales attributions des animateurs ou coordinateurs de contrôle interne :

« Les animateurs ou coordinateurs de contrôle interne peuvent avoir tout ou partie des attributions suivantes, étant rappelé qu'il n'existe pas de modèle unique :

- participer à la réalisation des analyses de risques dans leurs secteurs ;
- participer à la recherche des contrôles appropriés ;
- participer à la mise en place de tels contrôles ;
- rédiger ou faire rédiger des manuels de contrôle interne standards à rendre obligatoires au sein de tout le groupe ou de métiers spécifiques ;
- faire réaliser des auto-évaluations ponctuelles ou systématiques de processus de contrôle interne, sur la base des grilles standard ;
- participer à la réalisation de tests de contrôle ou à la mise en place de programmes de tests à réaliser par les opérationnels eux-mêmes et leurs équipes ;
- réaliser des programmes indépendants de tests. De tels programmes portent souvent des noms de « revue » ou « vérification » ou autres, de façon à ce qu'il soit clair que la mission ne peut prétendre avoir l'envergure et l'objectif d'une mission de l'audit interne ;
- formuler une évaluation qualitative ou quantitative du contrôle interne d'un processus ou sous-processus ou service, fonction, division, unité opérationnelle ;
- rendre compte à leur hiérarchie, et émettre toutes recommandations d'amélioration de certaines activités de contrôle ou de tout le processus de contrôle interne ;
- informer le niveau supérieur de contrôle, y compris l'audit interne ;
- assister l'audit interne dans la préparation ou la conduite de ses missions d'audit ;
- contribuer aux programmes de description, d'évaluation ou de certification globale du contrôle interne de l'entreprise, tels que SOX, 97-02, LSF, ou autres programmes propres à l'entreprise. »

© IFACI

3.6 Des démarches coordonnées

Certains facteurs peuvent accélérer la mise en place d'éléments du contrôle interne (conformité à la loi Sarbanes-Oxley, obligation de rédiger un rapport de contrôle interne, mise en place de Solvabilité 2 pour les assureurs, fraude ayant un impact significatif, etc.) mais, *in fine*, un des leviers majeurs de création de valeur reste la coordination des différents acteurs du dispositif.

3.6.1 Les fonctions contributives

Les réflexions menées par l'IFACI sur l'urbanisme du contrôle interne, explicitées dans sa prise de position, mettent en évidence une typologie des différents acteurs du contrôle interne sur quatre niveaux rappelés dans le tableau ci-dessous :

Niveau	Acteur(s) clé(s)	Exemple d'activités liées au contrôle interne
Niveau 1	Tous les **collaborateurs** et leur **hiérarchie**	• auto-contrôle • supervision générale des modes de fonctionnement et des résultats des collaborateurs
Niveau 2	**Services fonctionnels** Par exemple : • DRH • DSI • Direction financière • Contrôle de Gestion • Qualité • Excellence opérationnelle / organisation • Hygiène Sécurité Environnement • Sureté sécurité • Gestion de crise / continuité d'activité • Etc.	• support des activités opérationnelles et avis d'expert • surveillance forte sur les activités de l'organisation relevant de leur domaine de spécialité • remontée d'informations nécessaires à l'évaluation des risques
Niveau 3	**Services d'animation et de contrôle** Par exemple : • Conformité • Contrôle permanent / contrôle interne • Contrôle des risques	• animation permanente du contrôle interne • vérification de la qualité du contrôle interne
Niveau 4	**Audit interne**	• évaluation de la pertinence et de l'efficacité de l'ensemble du dispositif de contrôle interne • assurance que tous les acteurs jouent effectivement et correctement leur partition

© IFACI

Il existe également des structures de contrôle interne à 3 niveaux, par exemple par regroupement des niveaux 2 et 3.
Outre les niveaux de contrôle mentionnés dans le tableau ci-dessus, le système est piloté par la direction générale et le comité exécutif sous la surveillance du comité d'audit et/ou du Conseil. Il bénéficie également de l'apport des commissaires aux comptes et des régulateurs.

Les opérationnels, la direction générale et les organes de gouvernance jouent un rôle de premier ordre dans la création de valeur par le contrôle interne. Mais **quelles sont les responsabilités et les activités des trois principales familles de fonctions contributives à l'efficacité globale du contrôle interne ?**

3.6.1.1 Les fonctions support et fonctions d'expertise

Le paragraphe 2.2.3 « Les directions clés pour le développement et le suivi d'un contrôle interne efficace » (p. 37) décrit les services fonctionnels dont l'expertise permet d'accompagner les opérationnels pour identifier, mettre en place des contrôles efficaces et les faire évoluer. Ces fonctions support et d'expertise assurent également une mission de supervision.

La prise de position de l'IFACI sur l'urbanisme du contrôle interne propose une typologie des missions de ces services fonctionnels.

Les missions des services fonctionnels sont souvent classées en 4 grandes familles :

- ***missions opérationnelles**. Par exemple :*
  - *produire les comptes consolidés ;*
  - *réaliser une augmentation de capital ;*
  - *effectuer les achats d'énergie ou de matières premières pour toutes les filiales, etc.*
- ***missions normatives et régaliennes.** Par exemple :*
  - *proposer les politiques du groupe, par domaines d'activité ;*
  - *proposer des analyses de risque et les meilleures procédures de contrôle obligatoires ou recommandées, etc.*
- ***missions de conseil et d'assistance.** Par exemple :*
  - *accompagner la mise en place de certaines procédures, tableaux de bord ou autres systèmes, etc.*
- ***missions de supervision.** Par exemple :*
  - *observer et rendre compte du fonctionnement effectif des processus dont le service fonctionnel concerné à la charge dans les diverses unités de l'organisation, etc.*

Typologie extraite de la prise de position IFACI « L'urbanisme du contrôle interne »

© IFACI

3.6.1.2 Les fonctions d'animation

Les fonctions d'animation du contrôle interne se sont fortement développées et leur rôle évolue au-delà des objectifs purement financiers, souvent à l'origine de leur mise en place notamment en raison de contraintes réglementaires spécifiques.

Ces fonctions d'animation peuvent se situer à différents niveaux de l'organisation. Au niveau central, il s'agit, par exemple, de la direction de contrôle interne, la direction des risques Groupe ou bien la direction de la conformité. Ces fonctions centrales structurent, pilotent et animent la démarche de contrôle interne et participent à la promotion de la culture de contrôle interne au sein de l'organisation.
Les attributions d'une direction centrale de contrôle interne ont été développées dans la partie 3.5 (p. 72) sur le réseau de contrôle interne, vous trouverez ci-après des exemples de responsabilités d'une direction centrale des risques :

Exemples de responsabilités d'une direction des risques :

- établir une cartographie des risques avec un processus continu d'identification et de quantification des risques ;
- mettre en œuvre une politique de prévention et de contrôle des risques, afin de minimiser leur fréquence et de limiter l'ampleur de ceux qui se matérialisent ;
- réaliser des études d'impact sur les activités pour évaluer les impacts d'aléas potentiels affectant ses processus industriels et ses ressources ;
- assurer une gestion de la continuité des opérations ;
- avoir une approche coordonnée et à un coût maîtrisé du transfert, ou de leur financement par d'autres méthodes, des risques non conservés.

*« La **feuille de route de la direction des risques** est de faire en sorte que les fonctions suivantes soient, en matière de gestion des risques, effectivement en place au sein de l'entreprise :*

- ***connaître et anticiper :** s'assurer qu'une veille permanente est en place sur les risques pour garantir qu'aucun d'eux n'est oublié ou sous-estimé, et aussi pour anticiper une évolution de la nature ou de l'intensité des risques,*
- ***organiser :** s'assurer que les principaux risques identifiés sont effectivement pris en compte au niveau le plus approprié de l'entreprise,*
- ***contrôler :** s'assurer que les organisations et moyens mis en place sont efficaces pour réduire les risques identifiés,*
- ***informer :** la mise en place d'un dispositif coordonné de gestion des risques est considérée par les indices non financiers et les agences de notation financière comme un élément important d'évaluation des entreprises. La communication de l'entreprise à l'égard des marchés financiers et de l'ensemble des parties prenantes, sur sa démarche de gestion des risques contribue à soutenir son développement et la prévisibilité de ses résultats. »*

Extrait « Le rôle de l'administrateur dans la maîtrise des risques » / IFA, AMRAE, PwC et Landwell

© IFACI

A un niveau opérationnel, fonctionnel ou régional, ce sont des structures décentralisées ou un réseau de correspondants dans des zones, domaines ou branches qui animent le dispositif. Leur mission consiste alors à décliner auprès des opérationnels les thèmes pilotés par les fonctions support ou d'expertise dont elles constituent les relais.

L'efficacité de ces fonctions d'animation réside dans la qualité des interactions entre le niveau central et le niveau local. (cf. Partie 3.6.2, p. 80)
Une bonne pratique identifiée réside, par exemple, dans la mise en place d'un lien fonctionnel fort entre une direction du contrôle des risques et ses correspondants dans les autres unités.

Dans une des entreprises représentée dans le groupe de travail, le rattachement fonctionnel s'est traduit dans les fiches de poste des animateurs par la mention suivante : *« Le responsable fonctionnel donnera son avis au responsable hiérarchique sur :*

- *la définition de la feuille de route ;*
- *la fixation des objectifs pour ceux dépendants de la direction fonctionnelle et son évaluation dans la limite de 50% du bonus du collaborateur éligible au système du bonus ;*
- *l'évaluation de la contribution du collaborateur et des compétences requises et mises en œuvre pour la partie liée à la direction fonctionnelle.*

Par ailleurs, une animation fonctionnelle est prévue et implique la communication régulière d'éléments de reportings demandés par la direction fonctionnelle. »

3.6.1.3 L'audit interne

Enfin, l'audit interne est naturellement positionné comme interlocuteur des organes dirigeants pour superviser les systèmes de contrôle interne, assurer le suivi de leur efficacité et fournir des conseils pertinents pour leur pilotage.

MPA 2120-1 : Evaluer la pertinence des processus de management des risques
« 1. La gestion des risques est une responsabilité majeure de la direction générale et du Conseil. Pour atteindre ses objectifs, le management s'assure de la mise en place et du bon fonctionnement de processus rigoureux de management des risques. Il incombe aux Conseils de veiller à ce que des processus de management des risques appropriés, suffisants et efficaces soient en œuvre. A cet effet, ils peuvent demander à l'audit interne de les assister en examinant et évaluant les processus de management des risques mis en œuvre, en vérifiant qu'ils sont suffisants et efficaces, puis en émettant des rapports et des recommandations en vue de leur amélioration. […] »

Norme 2130 : Contrôle
« L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue. »

© IFACI

MPA 2130-1 : Evaluer la pertinence des processus de contrôle
« 8. L'un des défis de l'audit interne consiste à évaluer l'efficacité des processus de contrôle de l'organisation sur la base de nombreuses évaluations individuelles. Ces évaluations proviennent, pour une large part, de missions d'audit interne, de revues d'auto-évaluations effectuées par le management et de travaux d'autres prestataires d'audit d'assurance. Au fur et à mesure de l'avancement des missions, les auditeurs internes communiquent leurs observations aux responsables appropriés, de telle sorte que des mesures puissent être prises rapidement afin de remédier aux faiblesses ou anomalies constatées ou d'en atténuer les conséquences. ».

3.6.2 Pourquoi et comment se coordonner ?

Les principaux enjeux de l'efficacité du contrôle interne résident dans :

- le maintien de la dynamique d'amélioration continue ;
- la réduction du sous-contrôle ou des cas de sur-contrôle (redondance);
- la complémentarité des modalités de maîtrise des risques ;
- la simplification des activités de contrôle en fonction des risques encourus ;
- la capacité à répondre aux obligations réglementaires.

La prise de position de l'IFACI sur l'urbanisme du contrôle interne ainsi que la modalité pratique d'application 2050-2 illustrent ces enjeux. Ainsi, cette ligne directrice de l'IIA propose l'établissement d'une cartographie des acteurs et de leurs responsabilités pour mettre en évidence les complémentarités, les lacunes ou les risques de redondance.

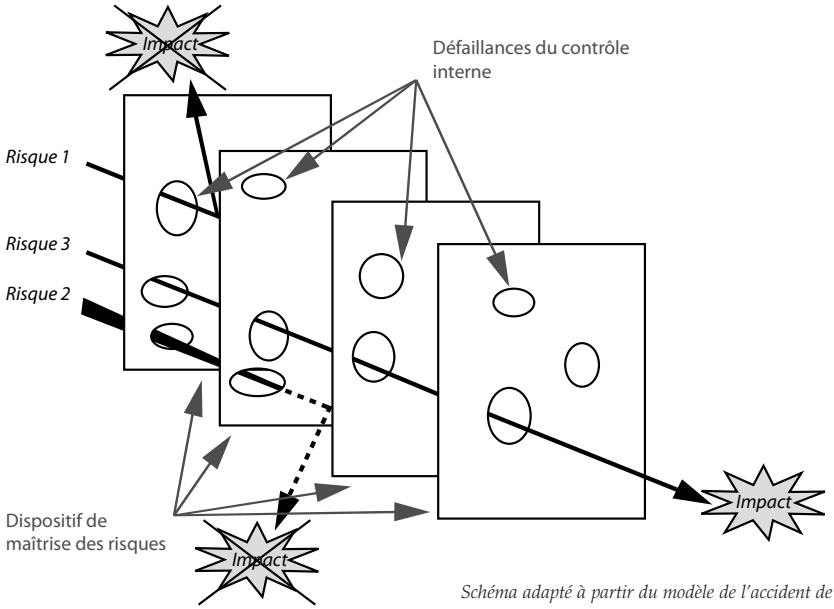


Schéma adapté à partir du modèle de l'accident de Reason[1]

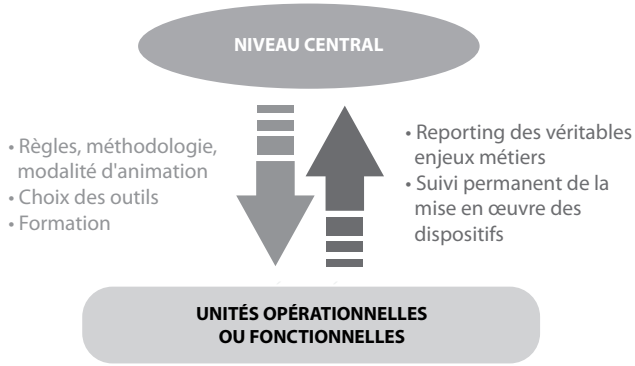
[1] *Maîtriser les défaillances des organisations en santé et sécurité au travail. La méthode Tripod / Julien Cambon ; Franck Guarnieri – Tec & Doc, 2008.*

© IFACI

Si la nécessité d'une coordination entre les fonctions contributives à l'optimisation du contrôle interne est évidente, sa mise en œuvre n'est pas aussi simple. Différents axes de réflexion peuvent être considérés pour faciliter et améliorer la coordination entre ces fonctions.

3.6.2.1 Des approches top-down et bottom-up complémentaires

Ce premier axe vise l'amélioration de la coopération avec les opérationnels, la mutualisation des ressources des fonctions dédiées et le partage des pratiques. En effet, la coordination doit se faire aussi bien entre les principaux acteurs du contrôle interne au niveau central qu'entre les fonctions centrales et les animateurs qui sont en position plus opérationnelles dans les unités.



Le tableau ci-après résume les principaux avantages ainsi que les écueils inhérents à chacune des deux démarches.

	Intérêt de la méthode	Points d'attention lors de sa mise en œuvre
Top down	• Prise en compte des attentes des organes de gouvernance. • Cohérence de la démarche.	• Risque de déployer un système qui n'apporte pas une valeur perçue par les opérationnels ou qui n'a pas une réelle pertinence par rapport aux réalités du terrain. • Méthode moins participative qui peut être inadaptée à certaines cultures d'entreprise.
Botton up	• Prise en considération des enjeux opérationnels et des démarches existantes. • Diffusion de la culture de contrôle interne dans toute l'organisation. • Lien plus précis entre les contrôles et les risques. • Méthode plus motivante pour les participants.	• Travail de synthèse plus lourd. • Difficulté à cerner le canal de remontée de certaines informations. • Risque de tomber dans un niveau de détail peu pertinent ou de passer à côté de sujets plus stratégiques.

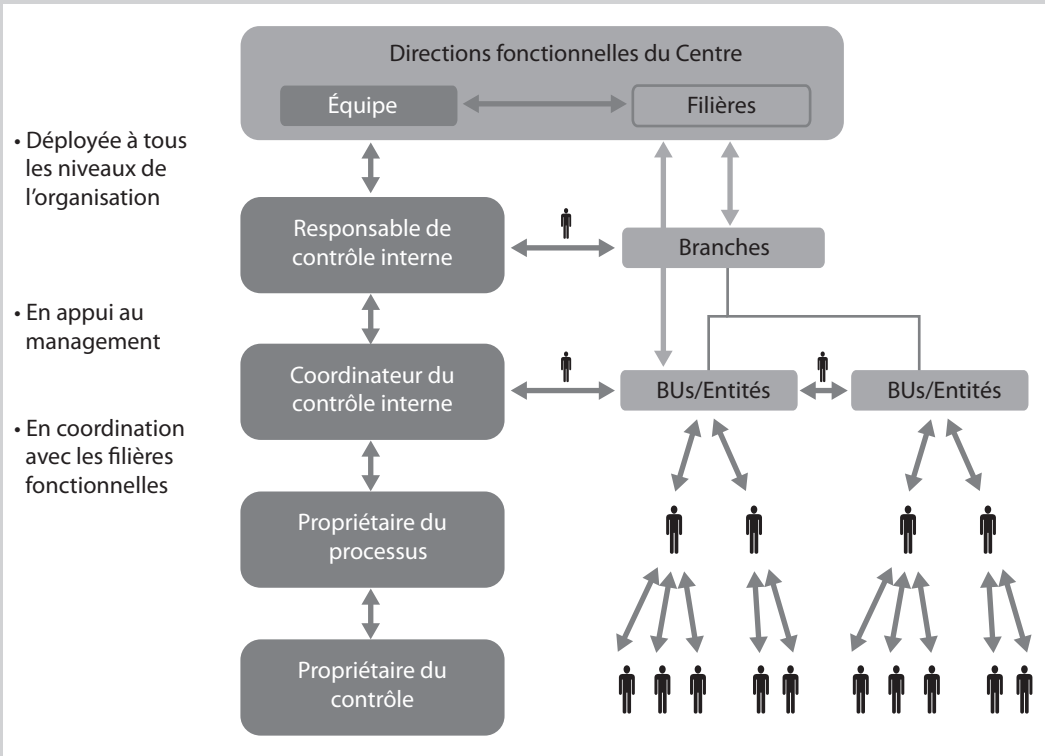
© IFACI

Dans la pratique, il y a une combinaison des deux approches pour bénéficier de leurs avantages respectifs à différents niveaux du dispositif (cf. Partie 2.3 p. 40, Partie 2.4.2. p. 47 et Partie 3.5 p. 72).

Extrait de la politique de contrôle interne d'un Groupe du CAC 40

- Un pilotage adapté à chaque niveau de gestion :
  - Centre : suit l'efficacité du système de contrôle interne des processus critiques pour le Groupe ;
  - Branche : prend en compte des objectifs additionnels qui lui sont spécifiques ;
  - BU / Entité légale : met en œuvre le système de contrôle interne en lien avec ses activités.
- Des moyens partagés et utilisés à chaque niveau en fonction des besoins propres :
  - Une méthodologie commune à l'ensemble des acteurs ;
  - Un outil unique de documentation et de *reporting*.

Une politique qui s'appuie sur une filière de contrôle interne déclinée en cinq niveaux d'acteurs :



© IFACI

Extrait d'un document de communication d'une direction du contrôle interne

L'organisation du contrôle interne dans l'entité est sponsorisée par le responsable de l'entité *"Tone at the top is key !"*
Le contrôleur interne anime et soutient les propriétaires de processus opérationnel pour la mise en œuvre locale du système de contrôle interne.

Le propriétaire du processus opérationnel a un rôle clé à jouer. Il a une responsabilité large et transverse sur ses processus. Il met en place les plans d'actions appropriés, réalise des tests et rend compte de leur statut au *top management* de l'entité et au comité de contrôle interne qui est constitué :

- du responsable de l'entité,
- des propriétaires de processus,
- du responsable financier,
- du responsable des systèmes d'information,
- du contrôleur interne.

D'autres membres du comité de direction peuvent y participer s'ils sont concernés par les sujets à l'ordre du jour. Le secrétariat du comité est assuré par le responsable du contrôle interne.

3.6.2.2 Une coordination transverse

L'approche transverse complète la coordination verticale présentée ci-dessus. Elle met en jeu des synergies entre les principales fonctions contributives.
Le tableau ci-dessous donne des exemples d'action de coordination transverse :

Comités de coordination	• Comité de contrôle interne et/ou des risques (cf. annexes 10 p. 138 et 11 p. 139) ; • Comité d'éthique ; • Etc.
Réunions d'échanges	• Partage, consolidation des informations, constats, conclusions (cf. exemple de revue de contrôle interne ci-après) ; • Coordination des plans d'actions correctives.
Synergies développées à travers des outils	• Chartes (Charte de contrôle interne en annexe 2 p. 106) ; • Outils informatiques ; • Approches méthodologiques ; • Planification ; • Cartographie des processus, des risques, etc. ; • Programmes d'auto-évaluation.
Missions communes ou répartition des travaux	• Optimisation de la gestion des effectifs et des compétences ; • Amélioration de la pertinence des recommandations ; • Amélioration de la flexibilité / réactivité.
Sensibilisation et formation	• Journées contrôle interne, forums, etc. • Formations croisées entre les fonctions contributives ; • Mobilité interne favorisée entre ces fonctions.

© IFACI

Les exemples suivants ou figurant en annexe 12 (p. 141) illustrent la mise en œuvre effective des actions de coordination citées ci-dessus :

Revues de contrôle interne

Les revues de contrôle interne permettent de vérifier annuellement la bonne maîtrise globale du dispositif de contrôle interne au niveau des entités, avec une revue des conclusions des travaux de l'exercice antérieur et des objectifs de l'exercice en cours.
Ces revues sont présentées par le management de l'entité au directeur exécutif référent, ainsi qu'à la direction du contrôle interne du Groupe, la direction de l'audit et du contrôle des risques et la direction de la prévention de la fraude et la direction des assurances.
Elles portent sur les thèmes suivants :

- la gouvernance ;
- le management des risques ;
- le management de la fraude ;
- le dispositif de contrôle interne, notamment financier ;
- le programme d'audit.

Elles intègrent les constats de l'audit interne, comme ceux des commissaires aux comptes, ainsi que le suivi de leurs recommandations.

Outils communs

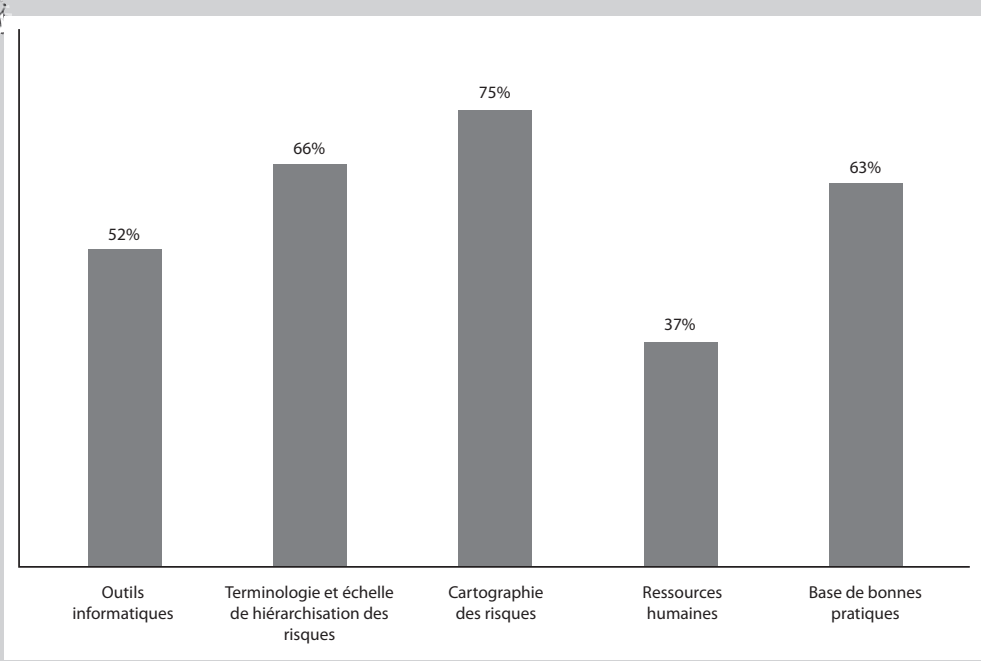
Dans un Groupe ayant :

- une direction management des risques ;
- une direction audit interne ;
- une direction contrôle interne et ;
- une direction de prévention de la fraude.

Il existe :

- un document commun qui rassemble les chartes de ces 4 directions ;
- un outil (GRC) centralisé au niveau du Groupe qui rassemble les éléments relatifs au contrôle interne financier et intègrera à terme des éléments liés au processus de management des risques et au suivi des recommandations d'audit interne ;
- une session mensuelle de coordination qui réunit les 4 directions.

© IFACI



Ressources partagées entre l'audit interne, le contrôle et le management des risques (extrait de l'enquête « Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 », IFACI, 2010)

« Les services d'audit interne, de contrôle interne et des risques partagent leurs ressources. La mutualisation concerne majoritairement l'évaluation des risques qui constitue le point commun pour l'action de chacun de ces services. Ainsi, 75% des répondants partagent la cartographie des risques et 66% échangent sur la terminologie et l'échelle de hiérarchisation des risques. La recherche d'un référentiel commun est complétée par le partage de bases de bonnes pratiques (63%) ou d'outils informatiques (52%). Le partage des ressources humaines concerne 37% des répondants. Ce pourcentage est important lorsqu'on sait qu'il appartient aux auditeurs internes de maintenir en toute circonstance leur objectivité et leur indépendance. »

Coordination entre « audits experts » et audit interne

En matière de coordination interne, les Normes internationales de l'audit interne précisent que le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes de services d'assurance et de conseil (notamment les directions des systèmes d'information, des risques, du contrôle interne, de la conformité, de la qualité, etc.), de manière à assurer une couverture efficiente des risques de l'organisation.

© IFACI

Au-delà de la stricte conformité aux Normes, force est de constater l'intérêt d'une telle coordination, même avec les directions qualité, où cette coordination peut paraître moins évidente qu'avec les directions risques ou contrôle interne.

Le département d'audit interne d'un Groupe du CAC 40 a développé des interactions avec les directions qualité déployées dans plusieurs domaines (HSE, qualité industrielle, etc.), en particulier avec leurs audits experts. Ces interactions se traduisent par :

- la mise en place de **comités** chargés d'échanger régulièrement sur :
  - les plannings d'audit et leur mise à jour ;
  - la méthodologie d'audit ;
  - les directives et les normes de qualité.
- un **partage d'informations** :
  - des demandes d'informations par la direction de l'audit interne aux audits experts à chaque phase de préparation de la mission d'audit interne dans le cadre de l'évaluation préliminaire des risques (rapports par exemple) ;
  - des demandes d'information par les audits experts lors de certaines de leurs missions.
- une **assistance téléphonique** ad hoc des audits experts lorsqu'un auditeur interne a besoin de mieux comprendre un sujet à haute technicité ;
- des actions d'**information** et de **formation** aux auditeurs internes sur des points techniques de la part des audits experts permettant notamment de mieux préciser certains points des programmes de travail de l'audit interne ;
- la **planification** de missions communes à venir ;
- le développement d'opportunités de **mobilité** pour les auditeurs.

Cette liste est loin d'être exhaustive. Il appartient à chaque entité de saisir les opportunités de coordinations transverses, en phase avec la structure organisationnelle et le niveau de maturité du dispositif de contrôle interne.

3.6.2.3 Une infrastructure favorisant un contrôle interne efficace

Les coordinations verticales et transverses présentées ci-dessus ne peuvent réellement créer de la valeur sans une infrastructure favorable.

Exemple d'éléments contribuant à une infrastructure robuste :

- Au niveau de l'environnement de contrôle :
  - Orientations de la direction générale en matière de contrôle interne (« *Tone at the Top* »).
  - Conseil d'administration / comité d'audit impliqué dans la surveillance du dispositif de contrôle interne.
  - Intégrité et valeurs éthiques (exemple : Existence et mise en œuvre d'un code de conduite, objectifs de performance réalistes afin de ne pas encourager les pratiques non éthiques).
  - Organigramme et délégations de pouvoir.

© IFACI

- Politique de ressources humaines concernant le recrutement, l'intégration, la détermination des savoirs et compétences appropriés, la formation, la mobilité, l'évaluation et la rémunération.
- Etc.

- Au niveau de l'évaluation des risques :
  - Communication des objectifs et de la stratégie.
  - Pertinence et validité de la typologie des risques.
  - Processus de gestion des changements.
  - Etc.
- Au niveau du système d'information et de communication :
  - Processus de validation de la communication externe.
  - Bonne gouvernance des systèmes d'information.
- Au niveau du pilotage :
  - Suivi des écarts.
  - Programme d'amélioration qualité du service d'audit interne.
  - Pilotage des filiales ou des entités géographiquement éloignées.

Ainsi, l'organisation construit un contrôle interne robuste notamment matérialisé par des contrôles plus opérationnels au sein des différentes entités en fonction de leurs risques propres. En retour, les démarches coordonnées contribuent au renforcement de cet environnement en assurant un maillage adéquat et une supervision plus efficace du dispositif de contrôle interne.

En conclusion, le dimensionnement des fonctions contributives, leur mode d'interaction, leur mode opératoire est un processus qui s'inscrit dans la durée. Cette dynamique est à mettre en regard des attentes et de la culture de l'organisation et de sa maturité en matière de contrôle interne. La qualité de cette adéquation est un levier de création de valeur pour le dispositif. Les exemples cités dans cette partie démontrent que les conditions d'optimisation de la coordination passent notamment par :

- la clarification des responsabilités respectives et la fixation d'objectifs ;
- l'équilibre entre l'indépendance nécessaire pour mener à bien une évaluation objective et l'insertion opérationnelle qui permet d'être au cœur des véritables enjeux de l'organisation ;
- l'existence d'instance d'arbitrage.

© IFACI

© IFACI

Partie 4

Les indicateurs de valeur ajoutée

Les objectifs du contrôle interne rappelés dans la partie 1 (cf. Partie 1.2, p. 17) contribuent, par définition, à la performance des organisations. Surtout lorsque le dispositif est déployé et piloté avec les pré-requis et selon les conditions commentés dans les parties précédentes (cf. Parties 2.2 à 2.4, p. 32 et Partie 3, p. 59).

L'Unité de Recherche propose dans cette partie un recensement des différents indicateurs actuellement utilisés dans les organisations.
Cette base de connaissances devrait permettre d'améliorer la communication sur la création de valeur par le contrôle interne. Chacun pourra y trouver des idées à adapter à son contexte et aux parties prenantes de son dispositif (cf. Partie 2.1, p. 27)
Les difficultés rencontrées par les professionnels pour quantifier de manière synthétique la valeur ajoutée d'un dispositif de contrôle interne (cf. Partie 1.1, p. 15) sont discutées pour améliorer le suivi de l'efficacité des dispositifs.

© IFACI

© IFACI

4.1 Cartographie des indicateurs les plus couramment utilisés

Il existe différents modèles de pilotage de la performance. La plus connue étant le « *Balanced Scorecard* » ou tableau de bord prospectif de Robert Kaplan et David Norton.
L'unité de recherche vous propose une adaptation du modèle d'évaluation fonctionnelle des fonctions support[1] organisée autour des axes suivants :

- **clients** (mesure de la satisfaction des attentes des « clients» internes et externes du dispositif de contrôle interne) ;
- **organisation et gouvernance** (capacité de l'organisation à disposer d'une structure et d'une gouvernance adaptées) ;
- **activités** (mesure des prestations relatives à l'animation du contrôle interne : adéquation des moyens mis en œuvre au regard des ambitions fixées) ;
- **risques et opportunités** (mesure de la capacité du dispositif à contribuer et à améliorer la maîtrise des risques).

Ces domaines d'évaluation sont schématisés dans la figure ci-dessous.

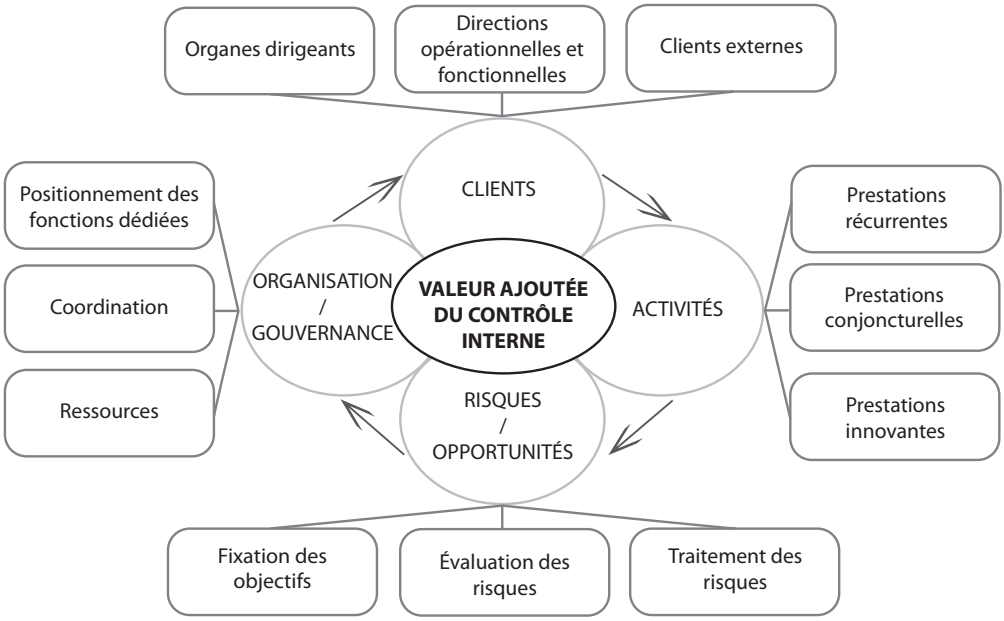


Schéma adapté à partir du modèle proposé par David Autissier[1]

Même si les attentes sont spécifiques à chaque organisation, l'expérience partagée par les membres de l'unité de recherche montre qu'il existe de nombreux points communs et que le modèle proposé ci-dessus peut contribuer à identifier et à mesurer des vecteurs de valeur ajoutée du contrôle interne.

[1] *cf. Collection « les baromètres de la performance », Editions d'organisation, Eyrolles.*

© IFACI

Un tableau joint en annexe 17 (p. 174) détaille chacun des domaines avec des bonnes pratiques et des exemples de mesure.

Les indicateurs de performance des fonctions dédiées restent des éléments « indirects » pour évaluer l'efficacité de l'audit et du contrôle internes. En effet, les propriétaires de contrôle ne sont pas sous l'autorité de l'audit interne ou de la direction de contrôle interne, et s'ils n'exécutent pas les activités de contrôle prévues, les fonctions dédiées ne peuvent en être tenu directement responsables. Cependant, le rôle d'impulsion donné par l'audit interne ou la direction de contrôle interne est suffisamment important pour que cette réserve ne réduise pas à néant leur rôle majeur.

© IFACI

4.2 Pourquoi ces indicateurs ne répondent pas totalement à la question de la valeur ajoutée du contrôle interne ?

Le paragraphe précédent et le tableau de l'annexe 16 (p. 173) démontrent que la problématique de la valeur ajoutée n'est pas due à une pénurie d'indicateurs, bien au contraire. L'exercice de mise à plat qui a été effectué est déjà un premier pas pour améliorer la visibilité des indicateurs déjà existants. Cependant, des limites, à relier aux problématiques identifiées dans la partie 1.1 (p. 15), restent encore à surmonter :

- faire le tri pour trouver les indicateurs qui « parlent » aux différents interlocuteurs (opérationnels / directions fonctionnelles / direction générale / comité d'audit / tutelles, etc.);
- identifier des indicateurs pour tous les domaines de la création de valeur. Actuellement, les indicateurs d'*input* (correspondant pour une grande part aux éléments décrits dans les parties 2 et 3) sont plus utilisés que les indicateurs d'*output* ;
- calculer le bénéfice financier de certains dispositifs ;
- rappeler l'importance des bénéfices intangibles et les illustrer ;
- améliorer la fiabilité des indicateurs et leur *reporting*.

4.2.1 La problématique des bénéfices tangibles

Même lorsque les organes dirigeants sont convaincus de leur utilité, les projets de déploiement et d'amélioration du contrôle interne n'échappent pas à des interrogations sur leurs bénéfices réels (sous-entendus, des bénéfices financiers). Comment faire dans des contextes où les ressources sont de plus en plus difficiles à mobiliser, sauf à avoir un *business case* en bon et du forme, voire un indicateur de type ROI.

Les membres de l'unité de recherche ont échangé sur l'applicabilité de la notion de ROI à un dispositif de contrôle interne. Malgré les difficultés de quantification des coûts et des gains (cf. Partie 1.1, p. 15), ces discussions ont permis d'identifier les pistes de réflexions et les points d'attention suivants :

- Gain potentiel (ou coût évité) de certains contrôles ou plans d'actions (rationalisation d'un processus, réduction des réclamations des clients ou des contrôles inutiles, amélioration des contrôles automatisés, prévention de fraudes, etc.) rapporté au coût de leur mise en œuvre.
- Coûts des défaillances constatées (double paiement, fraudes, qualité de service d'un prestataire externe, réclamations de clients, erreur de conception ou sous-utilisation d'une application informatique, etc.) et détectées grâce à des dispositifs de contrôle.
- Si la gestion des risques est suffisamment formalisée, il est possible d'identifier les domaines où le traitement du risque passe par des dispositifs de contrôle interne. Le « gain » généré par la réduction d'un risque inhérent à un risque résiduel peut alors être mis en regard du coût des contrôles déployés. Néanmoins, ces coûts resteront difficiles à chiffrer avec précision surtout si les contrôles sont « bien » conçus, c'est-à-dire intégrés dans la pratique quotidienne.

© IFACI

- Absence de sanction d'un régulateur, économie de capital dans le cadre de Bâle II ou Solvency II. Outre les exigences de capital, ces réglementations précisent l'ensemble des exigences qualitatives et des règles de contrôle applicables, ainsi que les règles applicables au calcul de la solvabilité et au contrôle des groupes d'assurance. A ce titre, la qualité du dispositif de contrôle interne sera prise en compte dans le calcul de la solvabilité, pouvant générer une économie de capital pour le Groupe après homologation du modèle interne et donc créer de la valeur.

Le calcul d'un ROI n'est pas toujours envisageable car :

- il dépend du niveau de maturité ;
- un dispositif de contrôle interne est un système dynamique qui s'inscrit dans la durée et dont la valeur n'est pas toujours appréhendable à court terme et de manière instantanée (notion de courbe d'apprentissage) ;
- il ne s'applique pas à toutes les composantes du dispositif. S'il peut être expérimenté sur des activités de contrôle ou la gestion de risques opérationnels, il devient plus difficile de mesurer le ROI du déploiement de règles d'intégrité ou d'exemplarité qui sont pourtant le fondement d'un environnement de contrôle robuste.

Les difficultés liées au calcul d'un ROI sont développées dans l'annexe 14 p. 164, synthèse de la table ronde « Comment dynamiser l'environnement informationnel des services d'audit interne et le contrôle interne en général ? »[1].

4.2.2 L'importance des bénéfices intangibles

Concernant la majorité des fonctions d'appui ou transverses, qui contribuent au pilotage des activités de contrôle interne et dont les directions d'audit interne, de contrôle interne ou de gestion des risques font partie, il est essentiel de considérer que la valeur ajoutée n'est pas directement mesurable par des indicateurs de productivité identiques à ceux qui sont applicables à des activités plus opérationnelles.

En effet, si la productivité des activités opérationnelles peut, en général, être directement liée aux coûts des investissements et de fonctionnement et donc des ressources humaines « quantitatives » associées, cet aspect doit être traité de manière différente pour des activités plus orientées sur de la production « qualitative et de savoir faire » et où les coûts représentent essentiellement des coûts de main d'œuvre environnés.

De ce fait, l'impact par exemple d'une réduction de 20% des ressources dédiées à des activités d'audit ou de contrôle interne ne sera que très marginal en termes de gain à l'échelle d'un grand Groupe (quelques unités sur un total de milliers à centaines de milliers de personnes). Alors que le risque induit peut être très important si cela conduit, par exemple, à n'auditer ou contrôler certains processus ou activités que tous les 4 ou 5 ans au lieu d'un cylce initial sur 3 ans.

[1] *Colloque du 18 mai 2010 : « Quels outils d'audit et de contrôle internes choisir pour être plus performant ? » - IFACI*

© IFACI

Aussi, les recherches de productivité doivent plutôt être orientées vers l'optimisation des activités intellectuelles correspondantes. Par exemple, pour l'audit interne, il s'agira d'accroître :

- le professionnalisme des audits menés ;
- la qualité des recommandations ;
- la précision des plans d'actions.

Pour les responsables de contrôle interne, il faudra :

- favoriser l'appétence des managers à mettre en œuvre une politique de contrôle interne ;
- améliorer la qualité des outils mis à disposition des managers ;
- renforcer la fiabilité des *reportings* vers la direction générale et le comité d'audit ;
- etc.

L'Unité de Recherche attire l'attention sur les risques de l'appréhension de la valeur ajoutée du contrôle interne uniquement au travers de critères financiers. Il est important de prendre en compte d'autres types d'apports :

- la diffusion de bonnes pratiques. Par exemple :
  - diffusion d'une culture de gestion des risques ;
  - retours d'expériences vers les opérationnels et les autres acteurs de contrôle et transmission de savoir d'un service à un autre ;
  - amélioration de l'aide à la décision. En hiérarchisant les informations et en facilitant la vision globale des processus pour le *Top management*.
- la cohésion et l'orientation vers les objectifs définis par les instances dirigeantes :
  - un environnement de contrôle structuré pour chaque entité d'un Groupe ;
  - un cadre de contrôle interne donnant du sens en explicitant des choix d'organisation ;
  - le référentiel de contrôle interne accélérant l'harmonisation des processus et facilitant leur pilotage. Les services dédiés au contrôle interne peuvent soit faciliter cette harmonisation soit être en situation de coproduction avec les opérationnels notamment sur les sujets transverses.
- la culture du contrôle interne permet des économies de temps. En :
  - évitant des tâtonnements qui pourraient générer des perturbations dans les processus ;
  - donnant des moyens de retrouver plus facilement les informations et de justifier des choix de l'organisation ;
  - facilitant les interventions des entités de contrôle externe qui pourront être plus courte si les travaux réalisés en interne apportent une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques sur les processus.
- le contrôle interne est à la fois facteur (à travers les constats de défaillances) et acteur de changement (par la modification des processus, la maîtrise d'une stratégie de croissance externe, la mise en évidence de nouvelles priorités, etc.). C'est donc un outil d'anticipation des changements nécessaires et un moyen de structuration des chantiers à initier ;
- les fonctions dédiées peuvent être des pépinières de talents pour le Groupe ;
- les moyens et les outils du contrôle interne (par exemple, l'approche méthodique de suivi l'exposition aux risques à travers une cartographie et les plans d'actions associés, la forma-

© IFACI

lisation des contrôles) améliorent la capacité de l'organisation à appréhender et à rendre compte des événements majeurs (cf. 8ème Directive, etc.).

Le suivi des bénéfices intangibles pourra se faire en fonction de la typologie des risques non financiers utilisée dans la cartographie des risques (ex : risque d'image, risque d'altération des données, risque réglementaire, etc.).

4.2.3 La qualité et l'efficacité du *reporting* en situation différenciée

La diversité des indicateurs incitent à maîtriser la qualité du *reporting* et à choisir les indicateurs pertinents pour chaque situation (facteur temps ou dimension sectorielle par exemple).
Par exemple,

- un bon indicateur de valeur ajoutée en phase de construction ne le sera peut être plus en phase de consolidation ;
- un indicateur pertinent pour le suivi d'une recommandation ne pourra pas être répliqué au niveau d'un autre processus, ou à l'ensemble du Groupe.

Exemples de « produits » par secteur d'activité

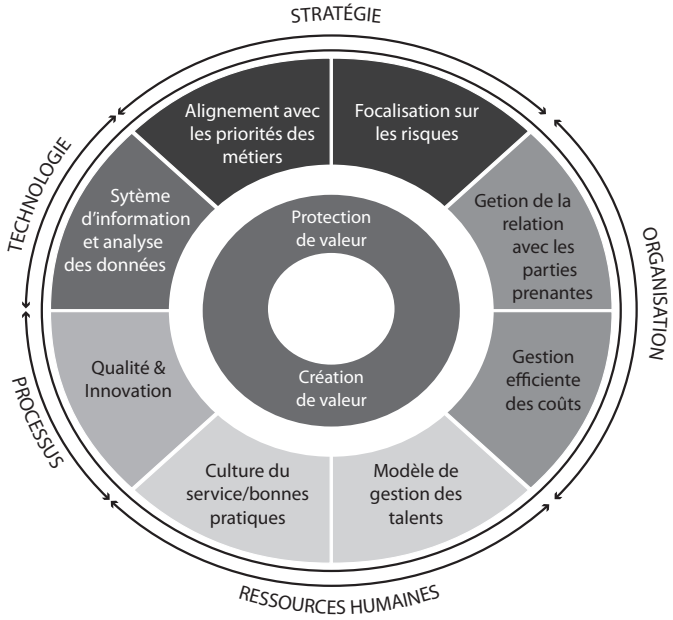
Secteur privé	Secteur public
Satisfaction client	Satisfaction client
Part de marché	% de la population cible
Profits	Réalisation de la Mission
Retour sur investissement	Rapport coût / bénéfice
Liquidité	Viabilité financière
Dividendes / actions	Seuil de rentabilité / Point mort

Source : « Performance auditing : a measurement approach, 2nd edition »

Par ailleurs, il serait plus facile d'appréhender les produits que les coûts évités. En effet, comment mesurer le gain apporté par ce qui n'arrive pas (une fois les systèmes de contrôle adéquats mis en place) ?

© IFACI

8 caractéristiques clés d'un audit interne performant croisées avec 5 domaines de valeur ajoutée dans l'organisation



Extrait de l'intervention de Andrew Dahle, *Ten Succes Stories from internal Audit Departments around the World*, Conférence internationale, IIA, 2010

Les indicateurs ne sont pas une fin en soi mais restent des outils de suivi pour une amélioration continue du dispositif. Ainsi, il faut savoir convaincre les décideurs de maintenir certaines actions qui peuvent paraître couteuses (exemple, sensibilisation et formation) mais qui sont nécessaires pour consolider les acquis.

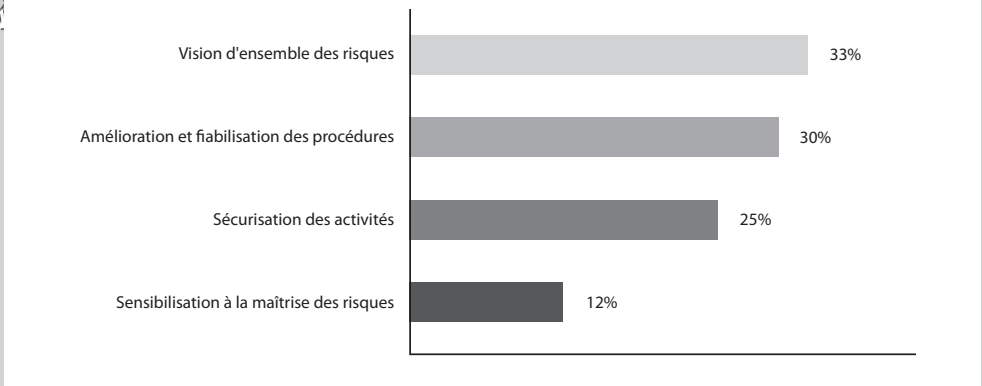
Exemples d'éléments à prendre en compte pour améliorer la qualité des indicateurs et leur utilisation :

- choisir des indicateurs pertinents au regard de l'activité et de la structure de l'organisation ;
- combiner des indicateurs historiques, des tendances et des prévisions ;
- prendre en compte le processus de *reporting* des performances de l'organisation ;
- classer les indicateurs en utilisant le modèle ci-dessus ou tout autre modèle (exemple, selon les composantes d'un référentiel de contrôle interne) ;
- choisir et diffuser les 2 à 5 indicateurs principaux par catégorie (trop d'indicateurs amoindriront l'impact du *reporting*) ;
- recueillir le *feed back* des parties prenantes.

© IFACI

4.3 Concevoir des indicateurs plus synthétiques et plus ciblés : un chantier à investiguer dans le cadre du suivi de l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques

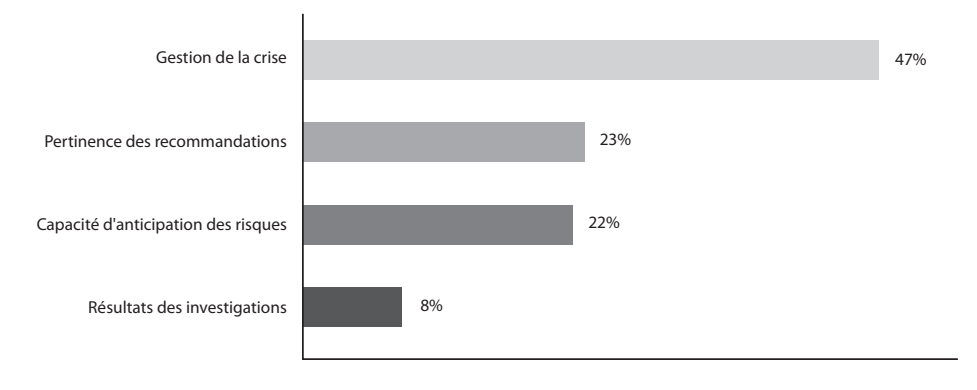
L'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques est au cœur de différentes exigences réglementaires, par exemple l'ordonnance du 8 décembre 2008 ou Solvency II. Rendre compte de cette efficacité, c'est également répondre aux attentes managériales (cf. Partie 2.4, p. 45) pour pérenniser et développer la démarche. En outre, le suivi des indicateurs permet l'optimisation des coûts (automatisations, suppression de redondances par meilleure coordination, etc.).



Comment définir la valeur ajoutée du service de contrôle interne
(extrait de l'enquête « Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 », IFACI, 2010)

« Les responsables du contrôle interne définissent principalement leur valeur ajoutée par leur vision d'ensemble des risques, l'amélioration et la fiabilisation des procédures et la sécurisation des activités. Les principaux leviers de leur valeur ajoutée sont l'appui de la direction générale (35%), les compétences (30%) et le cadre règlementaire (27%). »

© IFACI



Comment définir la valeur ajoutée du service de contrôle interne
(extrait de l'enquête « Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 », IFACI, 2010)

« Les responsables de l'audit interne définissent principalement la valeur ajoutée de leur service par une bonne gestion de la crise, la pertinence des recommandations et la capacité d'anticipation des risques. Les principaux leviers de leur valeur ajoutée sont l'appui de la direction générale, les compétences et la coordination avec les autres fonctions de contrôle. »

Cette perception globale de la valeur ajoutée est complètée par le verbatim ci-contre.

Verbatim sur la VA du service
(extrait de l'enquête « Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 », IFACI, 2010)

© IFACI

Peu d'organisations ont mis en place des tableaux de bord synthétiques visant à mesurer de façon objective et précise la valeur ajoutée du dispositif de contrôle interne. Les indicateurs utilisés sont très dispersés et correspondent à des mesures d'efficience ou de performance.
Pour les fonctions dédiées, il est important de pouvoir communiquer sur leur valeur ajoutée pour rendre compte de la qualité des services qu'elles délivrent pour renforcer le soutien des managers opérationnels et des organes dirigeants…

Les indicateurs actuellement utilisés ne répondent pas à la question de la valeur ajoutée de la coordination ni à celle plus globale de la valeur ajoutée du dispositif de contrôle interne. Ils permettent néanmoins d'expliciter les conditions clés de réussite qui vont agir sur les deux volets de la valeur ajoutée (améliorer les produits et optimiser les ressources qui les délivrent).

La nécessité d'améliorer le *reporting* ouvre de nouveaux enjeux pour la profession et les organisations.

© IFACI

ANNEXES

© IFACI

ANNEXE 1 – Histoire de la formalisation du concept de contrôle interne et rappel des définitions

Le concept de contrôle interne a connu une évolution intéressante.
A l'origine, des années 1900 à 1936, le but du contrôle interne était d'éviter les détournements ou les vols d'actifs (et plus particulièrement les espèces) par les employés. Les audits étaient très détaillés et concernaient surtout la détection de la fraude et les erreurs d'écritures. Avec le développement des marchés financiers, devenus la première source de financement des grandes sociétés cotées, l'intérêt d'états financiers fiables a commencé à émerger. De même que l'idée des travaux détaillés d'audit pourraient être supprimés s'il existait un système approprié de contrôle fondé sur :

- la séparation des tâches ;
- les écritures comptables ;
- la rotation du personnel.

En 1929, la revue de la réserve fédérale met en avant l'intérêt de s'appuyer sur un contrôle interne fiable et des tests.

En 1936, l'AICPA publia une revue intitulée « *Examination of Financial Statements by Public Accountants* » qui définissaient le contrôle interne comme : « *les mesures et méthodes adoptées par l'organisation pour sauvegarder les espèces et les autres actifs de la société ainsi que la vérification de l'exactitude des écritures comptables.* »

En 1949, l'AICPA publia un rapport qui enrichissait la définition proposée en 1936 : le plan d'organisation, et toutes les mesures et méthodes associées, adopté dans les entités pour sauvegarder les actifs, vérifier l'exactitude et la fiabilité des données comptables, promouvoir l'efficience opérationnelle et encourager l'adhésion aux politiques décidées par le management. Cette définition **reconnait que le système de contrôle interne s'étend au-delà des questions directement liées aux services comptables et au département financier.**

Initiés au début des années 50, les contrôles ont commencé à être intégrés dans les procédures et les processus pour détecter et corriger, en temps opportun, les erreurs ou les non conformités par rapport aux politiques managériales. La conception de ces procédures, la compétence ainsi que la formation du personnel deviennent des points cruciaux d'un contrôle interne adéquat et fiable.

© IFACI

En 1958, le *Statement on Auditing Porcedures* est publié, invitant les professionnels des comptes à s'intéresser aux composantes du contrôle interne. Il distingue le contrôle interne administratif, constitué des politiques managériales et des procédures conçues pour promouvoir l'efficience et l'efficacité opérationnelles du contrôle interne comptable visant la vérification de l'exactitude et de la fiabilité des comptes. Cette typologie est précisée dans les Normes professionnelles de l'AICPA publiées en 1973 :

> Le contrôle administratif comprend notamment le plan d'organisation, les procédures et les données liés aux processus de décision pour l'autorisation des transactions. Ces autorisations relèvent du management et sont directement liées à la responsabilité d'atteinte des objectifs de l'organisation. C'est le point de départ pour développer un contrôle interne comptable des transactions.
>
> Le contrôle comptable comprend le plan d'organisation, les procédures et les données liés à la sauvegarde des actifs et à la fiabilité des informations financières. Par conséquent, il est conçu pour donner une assurance raisonnable que :
>
> a) les transactions sont effectuées en conformité avec les autorisations générales ou spécifiques du management ;
> b) les transactions sont enregistrées pour permettre la préparation des états financiers en conformité avec les principes comptables ou tout autre critère applicable. Ces enregistrements visent également à rendre compte des actifs ;
> c) l'accès aux actifs n'est possible qu'après accord du management ;
> d) les écritures sont rapprochées de l'existant à des intervalles raisonnables et des mesures appropriées sont mises en œuvre en cas d'écarts.

En 1985, la « *Treadway Commission* » a constitué un groupe de travail réunissant des représentants de grandes entreprises de cabinets d'audit et des membres de l'IIA *(Institue of Internal Auditors)* et de l'AICPA *(American Institue of Certified Public Accountants)* afin d'élaborer une approche de référence sur le contrôle interne. Le groupe de travail a publié le résultat de ses travaux en 1992 sous le nom de « *Internal Control Framework* », plus connue sous le nom de **« COSO Report »** *(Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)*. En 1995, ce référentiel a été intégré par l'AICPA dans le SAS 55 « Prise en considération de la structure du contrôle interne lors de l'audit des comptes ». Il a également inspiré les travaux menés en Angleterre par le Comité Turnbull, qui retient sa définition du contrôle interne. Enfin, le référentiel COSO a été retenu par l'AICPA aux Etats-Unis comme référentiel de référence pour l'application des dispositions de la Loi Sarbanes-Oxley relatives au contrôle interne.
COSO (www.coso.org)

En 2005, l'Autorité des marchés financiers a confié à un groupe de travail « de Place » la proposition d'un référentiel de contrôle interne à l'usage des sociétés françaises soumises

© IFACI

aux obligations de la loi du 1er août 2003. Le secrétariat du groupe était assuré par l'IFACI et le groupe de travail était composé de personnalités qualifiées ainsi que des représentants d'entreprises et d'institutions comptables. Le référentiel devrait constituer un outil de gestion au service des entreprises faisant appel public à l'épargne. Son objectif dépasse les simples obligations nées de la loi de sécurité financière en matière de rapport public.
Le cadre de référence élaboré est compatible avec d'autres référentiels de contrôle interne, en particulier le référentiel COSO.
AMF (www.amf-france.org)

Définitions

1977 - Définition de l'Ordre des Experts Comptables (XXXII° congrès national) : *« 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 l'autre, l'application des instructions de 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 ».*

Ancienne Norme CNCC n°2-301, §08, Définition de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes : *« le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures (contrôles internes) mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières ou comptables fiables. Le système de contrôle interne s'entend au-delà des domaines liés au système comptable. Il comprend :*

- *l'« environnement général de contrôle interne » qui est l'ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et actions de la direction (y compris le gouvernement) concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité […] ;*
- *les « procédures de contrôle » qui désignent les politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité complémentaires à l'environnement général de contrôle interne […] »*

Définition du cadre de référence de l'AMF *« Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :*

- *la conformité aux lois et règlements ;*
- *l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;*

© IFACI

- *le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;*
- *la fiabilité des informations financières ;*

et d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.
En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés la société, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.
Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints. »

Définition Glossaire des normes IIA 2009 : *« Contrôle (dispositifs de contrôle) : Toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints. »* et *« Contrôle satisfaisant : C'est le cas lorsque le management s'est organisé de manière à apporter une assurance raisonnable que les risques que court l'organisation, ont été gérés efficacement et que les buts et objectifs de l'organisation seront atteints d'une manière efficace et économique. »*

Définition de l'institut canadien des comptables agréés (1986) *« constituent le contrôle interne la structure administrative de l'entreprise et tous les systèmes coordonnés que la direction met en place en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la conduite ordonnée et efficace de ses affaires : notamment la protection de ses biens, la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte réparation d'une information financière fiable. »*

Committee of Sponsoring of the Treadway commission, 1992 Définition de la Commission Treadway *« Le contrôle interne est 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 réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- *la fiabilité des informations financières ;*
- *la conformité aux lois et règlements en vigueur. »*

© IFACI

ANNEXE 2 – Exemples de trame de chartes ou de politiques de contrôle interne

Exemple 1

TABLE DES MATIERES NOTE POLITIQUE CONTROLE INTERNE 2

Préambule 2

1. L'ambition de XXX en matière de contrôle interne 3
1.1. Le contrôle interne, élément d'assurance 3
1.2. Le contrôle interne, élément de maîtrise des activités et d'efficience 4

2. Les référentiel et limites du contrôle interne 4
2.1. Le référentiel 4
2.2. Les limites du contrôle interne 5

3. Les orientations générales de XXX en matière de contrôle interne 5
3.1. Le programme de pilotage 5
3.2. L'engagement formalisé des dirigeants et des managers 6
3.3. La Filière Contrôle Interne 7

4. Un programme pour la mise en œuvre du contrôle interne au sein de XXX 8

5. Les rôles et responsabilités 8
5.1. Les rôles et responsabilités de la chaîne managériale 8
5.2. Les rôles et responsabilités des acteurs de la Filière Contrôle Interne 9
5.3. Les rôles et responsabilités des organes de contrôle et de gouvernance 9

Exemple 2

1. Présentation

- Ce document a pour objectif de présenter les principaux éléments constituant le dispositif de contrôle interne, notamment pour son aspect financier, au sein du groupe XXX.
- Il précise notamment le cadre de référence, le périmètre couvert par ce dispositif dans le Groupe, les rôles et responsabilités des différents acteurs concernés, ainsi que les

© IFACI

outils mis à disposition de ces acteurs pour contribuer à l'efficacité de leurs travaux contribuant au dispositif de contrôle interne.

- Ce document constitue l'introduction du Manuel de Contrôle Interne, disponible en français comme en anglais. Il est téléchargeable depuis le site intranet du Groupe, qui regroupe les principales informations utiles sur le contrôle interne du groupe XXX.

2. Définition et cadre de référence

- Définition du contrôle interne
- Lois et directives
- Autorités de tutelles
- Composante COSO

3. Structuration et domaines de responsabilités

- Principes généraux d'organisation :
  - périmètre du contrôle interne
  - responsabilités du comité d'audit et des directeurs exécutifs
  - dispositif dont fonctions dédiées
- Direction contrôle interne Groupe
- Direction audit et contrôle des risques
- Direction des Assurances
- Directions contrôle interne locales
- Comités de gouvernance externe (Conseil d'Administration, comité d'audit)
- Comités de gouvernance interne
  - le Comité de Direction Générale
  - le Comité de l'information financière *(Disclosure Committee)*
  - le Comité des investissements
  - le Comité trésorerie financement
  - le Comité des risques
  - le Comité fiscal
  - le Comité des engagements
  - le Comité de redéploiement
- Direction Financière
- DRH
- Direction juridique
- Sécurité

© IFACI

4. Outils et rapports

- Cadre de référence du groupe
  - Charte déontologique Groupe
  - Charte métiers
  - Manuel de contrôle interne
- Programme de travail du contrôle interne
- *Wistleblowing*
- Le portail du contrôle interne
- Application informatique d'évaluation du contrôle interne
- Auto-évaluation
- Revues du contrôle interne (cf. comité de contrôle interne)
- Lettres d'attestation
- Rapports légaux

Exemple 3

SOMMAIRE d'un Code des principes de contrôle interne

- Message du Directeur Général
- Objectifs du Code des Principes de Contrôle Interne
- Gouvernance et contrôle interne
- Gouvernance
- Définition du contrôle interne
- Assurance raisonnable et limites
- Responsabilités et attentes du Groupe au titre du contrôle interne
- Organisation, éthique, Valeurs et standards du Groupe
- Ethique, Valeurs et standards
- Organisation du Groupe structurant le dispositif de contrôle interne
- Mise en place d'une approche par les risques
- Sujets clés pour la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace
- Prévention et détection de la fraude
- Séparation des tâches
- Incidence des Systèmes d'Information sur le dispositif de contrôle interne
- Autorisations, délégations et pouvoirs
- La politique des Ressources Humaines
- Evaluation du contrôle interne concourant à l'établissement des états financiers

© IFACI

ANNEXE 3 – Exemple de note de service de diffusion d'une politique de contrôle interne dans un établissement public

LOGO

Direction : Dossier suivi par :	NOTE DE SERVICE Date : ../../….
Objet : Politique de contrôle interne	
Plan de diffusion :	**Mode de diffusion :** courriel + intranet

Au-delà du simple respect des dispositions législatives ou réglementaires qui s'imposent à Etablissement XXX, le déploiement d'un dispositif de contrôle interne dans l'établissement vise à :

- améliorer la maitrise des activités, l'efficacité des opérations et l'utilisation efficiente des ressources et,
- prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le contrôle interne est un dispositif constitué d'un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions définis « sur mesure » pour assurer :

- la conformité aux lois et règlements,
- l'application des instructions et orientations de la direction générale,
- le bon fonctionnement des processus internes,
- la fiabilité des informations financières.

D'ores et déjà, un certain nombre de règles ou d'outils participant au contrôle interne a été mis en place ou est en cours d'élaboration dans les services et notamment dans le cadre du plan d'action stratégiques ou de la réingénierie des processus.

Les efforts en matière de contrôle interne ont été portés sur la mise en place de l'organisation et notamment des éléments expressément prévus par l'annexe 1 du règlement XYZ relatif aux critères d'agrément des organismes payeurs.

© IFACI

Il est maintenant nécessaire de structurer la démarche de déploiement du contrôle interne et de la mettre en œuvre de manière exhaustive et systématique.

La présente politique de contrôle interne constitue les fondations du dispositif de contrôle interne de l'établissement et en définit :

- les objectifs,
- le périmètre,
- le référentiel,
- les acteurs et leurs responsabilités respectives.

La mise en œuvre de cette politique exige l'implication forte de chacun d'entre nous dans l'introduction dans nos activités des éléments constitutifs du contrôle interne.

Afin d'organiser et de cadencer le déploiement du dispositif de contrôle interne dans toutes ses dimensions, un plan d'action couvrant la période 2010 – 2012 est en cours d'élaboration et sera présenté dans chaque direction.

Le déploiement du contrôle interne est une démarche volontariste et itérative, elle exige un effort constant de mise à jour et d'actualisation.

Je compte sur vous pour en prendre connaissance et participer activement à sa mise en œuvre.

Le Directeur général,

YYY

© IFACI

Le ../../….

LOGO

POLITIQUE DE CONTRÔLE INTERNE DE L'ETABLISSEMENT XXX

L'établissement XXX est un établissement public administratif créé par l'ordonnance n°…-… du ….. qui lui confie les missions suivantes :

- ….
- ….
- ….
- ….

LES OBJECTIFS STRATEGIQUES

Les objectifs stratégiques de l'établissement XXX se déclinent autour de trois axes :

1 - devenir l'interlocuteur privilégié de ses partenaires, c'est-à-dire :

- ……
- ……
- …...

2 - être un partenaire crédible des politiques publiques, ce qui nécessite de :

- ……
- ……
- …...

3 - être un acteur engagé dans la démarche de modernisation de l'Etat, ce qui exige de :

- instaurer une politique dynamique de mobilité des personnels,
- améliorer la qualité et l'efficience administrative au travers de la simplification, la dématérialisation et la ré-ingénierie des procédures,
- mettre en place une démarche de gestion orientée vers les résultats : détermination d'objectifs et fixation d'indicateurs de résultats permettant d'apprécier la performance du service rendu,
- contribuer à l'exemplarité de l'Etat dans la stratégie de développement durable.

La déclinaison opérationnelle de ces objectifs stratégiques donne lieu à la mise en œuvre du plan d'action stratégique 2009/2011.

1/10

© IFACI

LE CONTROLE INTERNE OUTIL D'AIDE A L'ATTEINTE DES OBJECTIFS

Le processus de contrôle interne consiste à mettre en place et adapter en permanence des systèmes de conduite et de suivi (management) appropriés, ayant pour but de conférer aux administrateurs et aux dirigeants une assurance raisonnable que :

- l'information comptable et financière est fiable,
- les réglementations et les politiques internes sont respectées et
- les principaux processus de l'organisation fonctionnent efficacement et de manière efficiente.

L'un des objectifs du système de contrôle interne est de prévenir et maîtriser les risques d'erreur ou de fraude par la mise en place de mesures de contrôle à tous les niveaux de l'organisation. Toutefois, le dispositif de contrôle interne, aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit-il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs d'une organisation.
En outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et de ne pas développer des contrôles internes inutilement coûteux.

L'efficacité du dispositif de contrôle interne d'une organisation est fortement influencée par les éléments suivants :

- l'environnement et le secteur dans lesquels elle évolue ;
- la qualité de la surveillance de la direction et du conseil d'administration ;
- le niveau d'implication des responsables des activités ;
- le processus de communication entre les différents niveaux hiérarchiques ;
- la portée des travaux de l'audit interne.

LE CONTROLE INTERNE DE L'ETABLISSEMENT XXX

L'objet de la présente politique est de définir le cadre de référence global de mise en œuvre et de fonctionnement du contrôle interne dont l'établissement XXX veut se doter et de préciser les missions et responsabilités des actions de contrôle interne au sein de l'établissement.

Ce cadre n'est donc pas spécifique à chaque activité ou processus. Des politiques ou autres documents spécifiques précisent ou préciseront le contrôle interne propre à chaque processus dont certains sont rappelés ci-dessous :

- politique de conformité,
- politiques de ressources humaines dont celles sur la formation, la maitrise des risques de conflits d'intérêts,
- règlement intérieur,

© IFACI

- charte d'audit interne,
- politique de sécurité des systèmes d'information.

La politique de contrôle interne (« la Politique ») a été rédigée en tenant compte des objectifs stratégiques de l'établissement XXX définis par la Direction Générale, des pratiques de bonne gouvernance et du dispositif de contrôle interne requis par les textes régissant son activité.

La présente Politique a valeur de note d'organisation. Elle s'applique systématiquement à tous les niveaux de l'organisation de l'établissement XXX et à toutes ses activités, opérationnelles et fonctionnelles. Elle s'adresse aux personnels et dirigeants de l'établissement XXX, au siège, aux unités déconcentrées et aux représentations territoriales. Elle est communiquée aux dirigeants, au conseil d'administration, aux membres du comité de direction, au comité d'audit et au contrôleur général.

Un certain nombre d'éléments de la présente politique sont d'ores et déjà en place. Sur la base de l'état des lieux initial, un programme de déploiement effectif de toutes les composantes du contrôle interne sera défini sur une période triennale (2010-2012) à l'échelle de chaque unité.

Ce chantier sera conduit en lien avec celui de la réingénierie des processus qui apportera une large contribution à l'amélioration de l'efficience et de la sécurité des opérations. La description des processus constitue un élément essentiel de la documentation du contrôle interne. Elle sert de socle à la sécurisation des activités par l'analyse des risques pesant sur le bon fonctionnement des processus et par la définition des protections adaptées, ainsi que par l'introduction d'indicateurs de suivi intégrés. Ces derniers visent à favoriser l'introduction d'une démarche de progrès par l'introduction de corrections dès identification d'un dysfonctionnement.

I - LE CADRE REGLEMENTAIRE

.....

.....

.....

II - LES OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE DE l'ETABLISSEMENT XXX

La présente Politique vise à structurer le dispositif de contrôle interne au sein de l'établissement XXX afin de :

© IFACI

- formaliser un environnement propice et encadrer la façon dont le contrôle interne s'effectue au sein de l'établissement XXX y compris au sein de ses unités déconcentrées et de ses représentations territoriales ;
- responsabiliser les dirigeants et tous les collaborateurs quant à l'importance du fonctionnement adéquat et efficace des mécanismes de contrôle interne en développant une culture de contrôle des risques ;
- fournir au Directeur Général l'assurance que les contrôles internes sont intègres et que les mécanismes de contrôle interne sont adéquats et efficaces.

III - LA DEMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE DE l'ETABLISSEMENT XXX

L'organisation du contrôle interne de l'établissement XXX s'articule autour des cinq chapitres du référentiel COSO :

1 - L'environnement de contrôle

Il s'agit de veiller à ce que l'organisation comporte une définition claire des responsabilités, dispose des ressources et des compétences adéquates et s'appuie sur des procédures, des systèmes d'information, des outils et des pratiques appropriées.

L'environnement de contrôle de l'établissement XXX s'appuie sur des documents clés que sont :

- la décision d'organisation qui détermine les domaines de responsabilité
- la décision de délégation de signature du directeur général

Ils doivent en outre respecter la charte de maîtrise des risques de conflit d'intérêts dont ils ont accusé réception individuellement.
Ce dispositif sera complété par :

- l'élaboration d'un code d'éthique et de déontologie qui s'appliquera aux dirigeants et agents de l'établissement XXX,
- l'élaboration d'un guide d'élaboration des manuels de procédures visant à généraliser les bonnes pratiques (et notamment les listes de contrôle matérialisant les contrôles manuels) et à harmoniser les manuels de procédures de l'établissement XXX,
- un plan de mise à jour de l'ensemble des guides de procédures relatifs aux aides communautaires
- ….

2 - Information et communication

Il s'agit de mettre en place un dispositif de diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités.

© IFACI

Les documents clés de l'établissement XXX sont disponibles sur le site intranet. Il s'agit des textes législatifs ou réglementaires, des décisions et instructions du directeur, des notes de service.

Les normes et procédures obligatoires ou recommandées de l'établissement XXX devront être accessibles sur Intranet. La base de connaissance ainsi constituée intégrera également des bonnes pratiques ainsi que des outils de mise en œuvre.

Chaque année, une communication relative aux dispositions de contrôle interne devra être organisée afin de rappeler aux agents l'existence des différents cadres (ex charte d'utilisation des ressources informatiques et des moyens de télécommunication, charte de maîtrise des risques de conflit d'intérêts, etc.).
……

3 - Recensement et analyse des risques
Le contrôle interne est un système de prévention et d'analyse des risques pesant sur la réalisation des objectifs de l'établissement XXX. L'établissement XXX doit déployer un dispositif visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard de ses objectifs et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques.

Les objectifs généraux de l'établissement XXX seront déclinés en contrats d'objectifs opérationnels assignés à chaque direction / service / unité. Ils seront assortis d'un dispositif de suivi et de révision annuelle.

Une démarche de recensement et d'analyse des risques liés aux principaux processus sera engagée en 2010, afin d'aboutir à la mise en place d'une cartographie qui permettra d'adapter les procédures pour sécuriser les activités.

Dans le cadre de la réingénierie des processus, chaque processus traité donnera lieu à l'analyse des risques qui lui sont inhérents et à la définition des procédures de gestion de ces risques.

Des révisions périodiques et un *reporting* spécifique à la direction seront mis en place.
……

4 - Activités de contrôle
Le dispositif de contrôle interne de l'établissement XXX s'articule autour de trois niveaux de contrôle :

© IFACI

Niveau 1 :
Les contrôles peuvent se traduire par des activités aussi diverses que la validation, l'autorisation, la vérification, le rapprochement de données, la surveillance, la revue de la performance opérationnelle.
Lorsqu'ils ne sont pas embarqués dans les applications informatiques, ces contrôles doivent être matérialisés dans une liste de contrôle qui permet d'assurer leur traçabilité dans le temps. Lorsqu'ils sont informatisés, l'application doit être suffisamment documentée pour rendre les contrôles automatiques auditables ou, à défaut, les contrôles doivent être matérialisés par un rapport.

Niveau 2 :
Les fonctions de contrôle indépendantes des processus d'intervention (le suivi budgétaire, le contrôle de gestion, l'agence comptable, les affaires juridiques, la sécurité informatique, service de contrôle interne, etc.).
Ces fonctions exercent une surveillance dans leur domaine d'expertise au travers de leur compétence de spécialistes. Ils apportent aux responsables des fonctions opérationnelles une assistance effective pour identifier, comprendre, les principaux risques afférents à leur domaine et les aider à concevoir les contrôles techniques les plus pertinents

Niveau 3 :
Ce niveau correspond notamment à la mission d'audit.

En outre, des vérifications externes sont effectuées par…

5 - Le pilotage du contrôle interne
Outre l'attention portée à la conception adéquate des mécanismes de contrôle, l'établissement XXX s'assure que ceux-ci sont appliqués de façon efficace tout au long de l'exercice et apporte les modifications nécessaires.

En tant que processus transversal, le contrôle interne exige un pilotage à un niveau élevé de l'organisation. Le pilote du contrôle interne est le directeur général.

Les grandes orientations, la fixation des priorités concernant le développement et l'évolution du dispositif de contrôle interne et la valorisation des niveaux de risque doivent être décidés en fonction de la politique générale de l'établissement. Ce travail est réalisé au sein du comité de pilotage du contrôle interne qui, en outre, valide le cadre méthodologique d'élaboration des outils de contrôle interne (méthode d'analyse des risques, rédaction des procédures, etc.). Ce comité réunit trimestriellement le directeur général, l'agent comptable, les directeurs, le chef de la mission d'audit interne, le chef du service de la régularité des procédures.

© IFACI

Toutefois, la responsabilité première de mise en œuvre du contrôle interne et de sa surveillance appartient aux responsables des activités, processus et systèmes et ensuite aux échelons hiérarchiques successifs jusqu'à la direction générale.

Afin de permettre la cohérence entre le pilotage général et les actions dans les services, un réseau de référents « contrôle interne » est mis en place.

L'efficacité du contrôle interne est évaluée sur une base continue à travers les activités suivantes :

- ….
- ….
- ….
- ….
- ….

Les déficiences importantes détectées sont communiquées aux personnes appropriées et corrigées rapidement dans la mesure des coûts et efforts requis.

La direction générale est tenue régulièrement informée par des rapports élaborés par ces différentes fonctions dont l'audit interne.

L'audit interne possède les ressources nécessaires pour accomplir son mandat et il relève directement du directeur général. Le comité d'audit interne approuve le plan quinquennal et le plan de travail annuel, revoit les résultats des travaux.
Enfin, une révision annuelle est conduite sous la forme d'une autoévaluation globale par chaque directeur, avec l'aide du service de la régularité des procédures, de l'efficacité de l'environnement de contrôle mis en place par ses équipes.
Ce travail vise à fournir au directeur général l'assurance que les contrôles internes sont intègres.

IV – LES RESPONSABILITÉS

Le contrôle interne repose sur un engagement du management et une implication de tous les collaborateurs.

1 - Le Directeur Général

Il est responsable de :

- la définition des objectifs stratégiques de l'établissement,
- l'approbation et la révision périodique des politiques importantes de l'établissement,

© IFACI

- le maintien d'un environnement de contrôle interne adapté, intègre, adéquat et efficace,
- la définition du niveau de risque acceptable,
- le suivi et l'appréciation de l'état du contrôle interne de l'établissement,
- l'adaptation de l'organisation de l'établissement et des décisions d'investissement pour améliorer la maitrise des risques et atteindre les objectifs de contrôle interne.
- …

2 - L'agent comptable

Le comptable public est responsable du respect des procédures et des instructions comptables, il a en charge le contrôle interne comptable destiné à atteindre l'objectif de qualité comptable (article 31 de la LOLF).

Le contrôle interne de l'ordonnateur et du comptable doivent s'articuler afin d'aboutir à un dispositif de contrôle interne visant à maitriser les risques pouvant affecter la qualité des comptes basée sur une approche transversale des processus générant l'information financière depuis les gestionnaires jusqu'aux comptables.

……

3 - Les directeurs

……

4 - Les chefs de services

……

5 - Les chefs d'unités

……

6 - Les Agents

……

7 - Le Service de Contrôle Interne :

Il est responsable :

- d'accompagner l'optimisation du dispositif de contrôle interne dans l'établissement via le déroulement d'un projet et l'animation de ce dispositif une fois mis en place. Pour ce faire, il anime le réseau des « correspondants contrôle interne » constitué des chefs de service et des référents désignés dans les régions.
- de sensibiliser l'ensemble du personnel au contrôle interne, définir ou élaborer les formations appropriées aux besoins,
- de produire et/ou de diffuser les normes de contrôle interne applicables à l'établissement,

© IFACI

- d'apporter un soutien aux unités et services dans l'appréciation des risques relatifs à leur activité et dans la recherche et la mise en place des contrôles appropriés,
- de piloter la démarche de cartographie des risques (hors risques comptables et financiers),
- de préparer les auto-évaluations annuelles du contrôle interne de chaque direction,
- d'élaborer les documents obligatoires relatifs au contrôle interne (préparation de la déclaration d'assurance du directeur général),
- d'assurer le *reporting* périodique au directeur général sur l'état du contrôle interne des unités et de leur exposition au risque sur la base du *reporting* effectué par chaque service,
- d'assurer le secrétariat du comité de pilotage du contrôle interne et d'en préparer les travaux,
- …

8 - La mission d'audit interne

La mission d'audit interne évalue périodiquement l'efficacité du dispositif de contrôle interne et contribue par ses recommandations à son amélioration.

Elle est responsable d'effectuer des travaux de vérification, de communiquer les résultats de ces derniers à la direction et au comité d'audit et de faire le suivi des recommandations.

……

V - LE CONTROLE INTERNE DES REPRESENTATIONS TERRITORIALES

La supervision de l'activité des régions par le siège est assurée de plusieurs manières :

- définition des plans de contrôle par les services centraux,
- partage des outils informatiques donnant accès à l'échelon central aux informations traitées en région et d'assurer ainsi un suivi à tous moments des réalisations,
- intervention systématique dans chaque processus des services centraux après l'étape réalisée en région,
- …

Un correspondant pour les questions touchant au pilotage du contrôle interne de l'établissement est désigné dans chaque région.

VI - LE CAS PARTICULIER DES ACTIVITES DELEGUEES

Toute tâche de gestion ou de contrôle déléguée par l'établissement XXX à un tiers donne lieu à l'établissement d'une convention de délégation.

© IFACI

Cette convention précise les tâches déléguées et les modalités de leur mise en œuvre. Elle prévoit le contrôle et le suivi de cette prestation, notamment la supervision par l'établissement XXX et les conditions de réalisation de travaux d'audit des missions déléguées.

L'unité en charge de l'intervention à laquelle se rattache la tâche déléguée en demeure pleinement responsable et doit superviser la structure déléguée.

CONCLUSION

La mise en œuvre de la présente politique de contrôle interne vise à aboutir à la création au sein de l'établissement XXX d'une véritable communauté de travail aux méthodes unifiées, modernisées et performantes permettant de tendre vers la réalisation des objectifs de l'établissement.

Le déploiement de cette politique de contrôle interne sera réalisé dans le cadre du plan de contrôle interne 2010-2012.

Au terme de cette première étape, l'approche par les risques pourra aboutir à la mise en œuvre d'un dispositif de management des risques au sens du COSO 2.

Le Directeur général,

YYY

10/10

© IFACI

ANNEXE 4 – L'APPROCHE PAR PROCESSUS

Un processus est une succession d'activités, à valeur ajoutée de l'entreprise, reliées entre elles par des flux (informations et/ou matières et/ou décisions) qui fournit des produits ou des services préalablement définis. Autrement dit, le processus recouvre un enchaînement d'activités transformant, avec une plus-value, des éléments d'entrée en éléments de sortie. Il est souvent sous-tendu par un ou plusieurs systèmes d'information.

Il est caractérisé par :

- des données d'entrée ;
- des donnée de sortie (produits / services attendus par un client) ;
- un propriétaire (ou pilote ou manager) de processus ;
- des indicateurs de performance ;
- et des ressources pour réaliser les activités recensées.

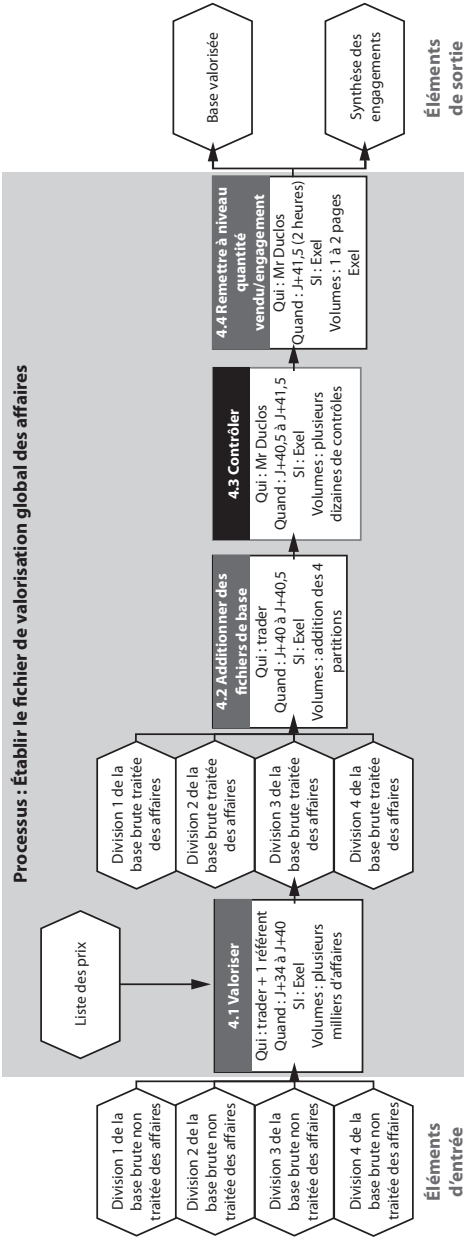
Un processus peut mettre en relation plusieurs fonctions ou services de l'entreprise qui contribuent à la réalisation d'un service ou d'un produit attendu par un client.

Les processus peuvent être recensés dans une cartographie des processus mettant en évidence des macro-processus et des interfaces. Chaque processus clé est généralement illustré sous forme graphique donnant une vision d'ensemble et complémentaire à la description textuelle.

© IFACI

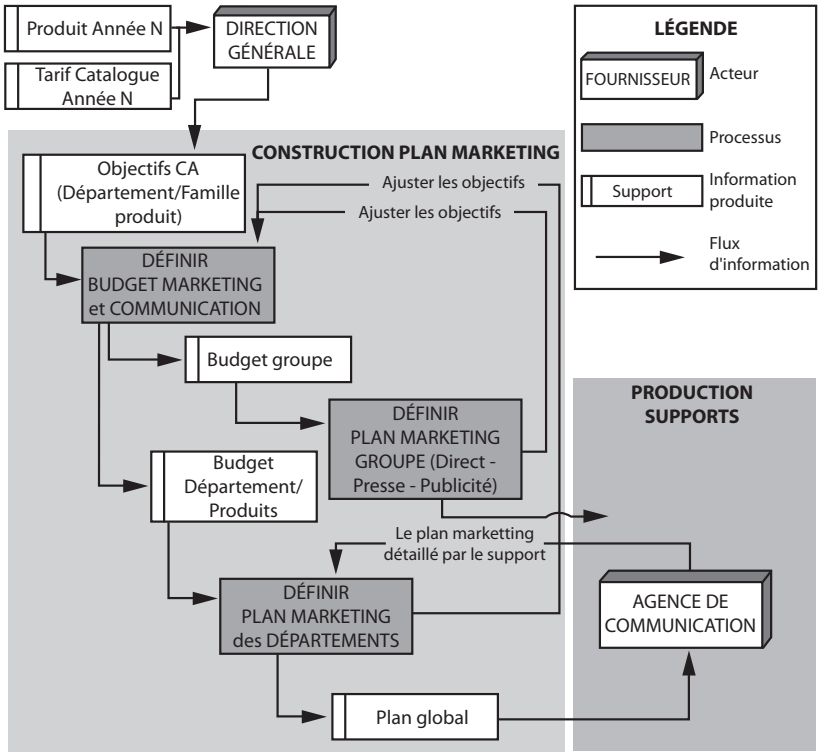
Voici ci-dessous quelques exemples de représentation graphique des processus :

Exemple 1 :



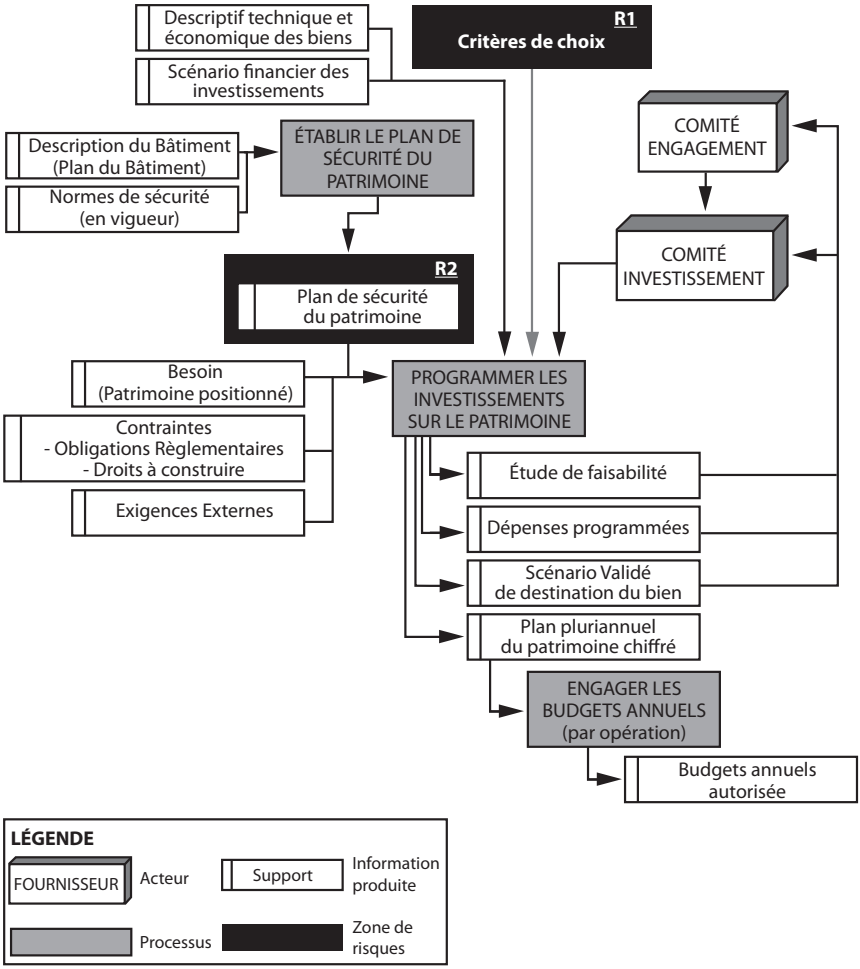
© IFACI

Exemple 2 :



ANNEXE

Exemple 3 intégrant l'identification des risques



ANNEXE

© IFACI

ANNEXE 5 – EXEMPLE DE CARTOGRAPHIE DES PROCESSUS

Un référentiel de contrôle interne construit à partir des processus métier

Générer la demande

- Analyser l'environnement et le marché
- Rechercher et développer de nouveaux produits
- Définir un plan marketing et en mesurer l'impact

Gérer les achats

- Gérer la relation avec les Fournisseurs
  - Rechercher des fournisseurs
  - Définir les besoins
- De la contractualisation au paiement
  - Contractualiser
  - Gérer les commandes
  - Réceptionner
  - Sélectionner les fournisseurs
  - Payer les factures des fournisseurs
  - Gérer les réclamations des fournisseurs

Assurer la fabrication des produits

- Planifier et produire
  - Déterminer les besoins
    - Recenser les ressources (ressources humaines, équipements, matières premières, etc.)
    - Planifier les besoins (quantités, qualités, prise en compte des délai de livraisons, etc.)
    - Vérifier la planification des besoins notamment par rapport aux capacités de stockage ou de production
  - Gérer les stocks et la logistique
    - Suivre les quantitées stockées
    - Assurer la protection physique des stocks
    - Maîtriser la qualité des stocks
    - Valoriser les stocks
    - Gérer les flux de matières premières et de produits
  - Gérer la fabrication
    - Fabriquer
    - Gérer la qualité des produits
    - Assurer la sécurité sur les sites de production
    - Elaborer et suivre les coûts de production
  - Maintenir et développer l'infrastructure de production

Gérer les ventes

- De la commande à l'encaissement
  - Définir les conditions générales de ventes
  - Traiter les commandes
  - Assurer la livraison
  - Gérer les points de vente
  - Facturer et encaisser
- Gérer la relation avec les clients
  - Gérer le fichier "clients"
  - Animer le réseau commercial
  - Gérer les réclamations des clients
  - Assurer le service après-vente

Supporter les métiers

- Gérer les ressources humaines
  - Se conformer aux obligations légales et sociales
  - Recruter et former
  - Evaluer les salariés et déterminer leur rémunération
  - Gérer la paie
- Gérer la performance finanière et opérationnelle
  - Gérer les activités comptables
  - Gérer la trésorerie
  - Mettre en œuvre le contrôle de gestion
- Maîtriser et contrôler
  - Se conformer aux valeurs de l'entreprise en matière de RSE
  - Déployer le référentiel de contrôle interne
- Gérer le SI
  - Gérer les projets de développement informatique
  - Maintenir le SI
  - Gérer les incients
  - Assurer la sécurité du SI

** cette cartographie correspond à des activités industrielles. Elle intègre notamment la description des processus proposé dans l'ouvrage sur le controle interne du système d'information des organisations publié par le CIGREF et l'IFACI en 2009.*
Les macro-processus, processus et sous-processus sont indiqués à titre indicatif, leur périmètre devra être adapté selon le type d'activités et d'organisation.

© IFACI

ANNEXE 6 – Exemple de matrice d'auto-évaluation et cotation

Une cartographie d'une soixantaine de processus a été établie. Pour chaque processus, des questions d'auto-évaluation (de 2 questions par processus à 43 questions soit environ 350 questions au total) ont été élaborées et s'appliquent à chacune des 160 entités. Ce référentiel favorise la standardisation des activités à travers le groupe. Les entités sont néanmoins classés en trois catégories en tenant notamment compte de leur chiffre d'affaires. Pour les niveaux 1 et 2, l'auto-évaluation est documentée et s'appuie sur des tests (sur une soixantaine de points de contrôle) réalisés par le management. De plus, les résultats de leur auto-évaluation sont revus annuellement soit par l'audit interne (au moins tous les 4 ans, dans certains cas l'audit interne intervient tous les 2 ans) soit par l'audit externe (les CAC ne vérifient que certains points de contrôles liés aux comptes, au SI, à la fraude, etc.). Le référentiel est revu une fois par an (12 jours de travail pour l'actualisation de l'ensemble du questionnaire et des niveaux de maturité).

Exemple de niveaux de contrôle interne :

Systèmes Informatiques et fiabilité de l'information comptable et financière

Niveau 1	Niveau 2
Les différents systèmes d'information et sources de données ne sont pas interfacés. Lorsqu'il existe un rapprochement des données, ce processus n'est pas documenté.	Les différents systèmes d'information et sources de données ne sont pas interfacés. Il y a un rapprochement manuel des données et cette procédure est documentée.
Niveau 3	**Niveau 4**
Les différents systèmes d'information et sources de données ne sont pas interfacés. Il existe un rapprochement informatique par systèmes interfacés.	Il y a un système transactionnel intégré (type ERP) permettant de générer automatiquement des données et des analyses.

Cet exemple ainsi que l'échelle de maturité proposée au § 3.1.1 (p. 62) pourra être utilisé pour construire d'autres niveaux de contrôle interne adaptés à votre contexte et à vos objectifs.

Ce type de grille pourra être utilisé lors des auto-évaluation. Elle permet de situer son entité et d'envisager les plans d'actions à mettre en place.

© IFACI

4 niveaux de maturité ont été définis pour chaque question. Lorsqu'ils se positionnent aux niveaux de maturité 1 et 2, les managers doivent obligatoirement entreprendre des plans d'actions. Ils sont recommandés pour le niveau 3. Les plans d'actions sont actualisés après les missions d'audit et sont suivis par la direction du contrôle interne et l'audit interne.
Tous ces indicateurs ne sont pas adressés au comité d'audit. Le comité de contrôle interne reçoit des éléments plus détaillés sur les défaillances constatées. Certains tableaux de bord ne concernent que le management et les contrôleurs internes de l'entité.
Cette démarche s'appuie sur 120 à 150 contrôleurs internes, dont certains ont un lien fonctionnel avec la direction du contrôle interne groupe. Celle-ci assure l'animation du réseau via des ateliers (lancement de la campagne d'auto-évaluation, mise à jour du référentiel, etc.), l'outil informatique et des contacts continus par mèl et téléphone.

Autre exemple d'un dispositif d'auto-évaluation qui était essentiellement orienté sur l'information financière Jusqu'en 2007. Désormais, 50% des 120 points de contrôle sont auto-évalués par 80 entités. L'audit interne et les CAC assurent une couverture annuelle du dispositif. Les résultats de l'auto-évaluation sont pris en compte dans la rémunération. La discussion au sujet de ces bonus / malus est très lourde. Néanmoins, le dispositif a l'avantage de donner aux dirigeants et au comité d'audit une bonne vision globale de l'environnement de contrôle. Il trouve ces limites dans :

- les efforts nécessaires pour la documentation,
- le fait que ces contrôles ne sont pas nécessairement réalisés de manière continue mais peuvent être initiés en cascade juste avant la date butoir d'envoi des résultats,
- la difficulté à chiffrer correctement les coûts évités (une base d'incident permet d'estimer les fraudes et défaillances évitées ou recouverts grâce à l'existence d'un dispositif de contrôle interne soit environ 1 million / trimestre) et les coûts engendrés par le dispositif.

© IFACI

5.9.3. Matrice risques / contrôles du sous-processus d'accès aux programmes et aux données

Processus	N° de réf CobiT ISO 27001	Objectifs de contrôle	Risque	Activité de contrôle	Bonnes pratiques
Accès aux programmes et aux données	DS5 ISO 11	S'assurer que les processus existants permettent d'identifier tous les utilisateurs (internes et externes) du système.	Les utilisateurs non identifiés peuvent faire des changements non autorisés dans les programmes et les données.	S'assurer que tous les utilisateurs s'identifient pour accéder aux systèmes d'information.	Le principe admis est que toute personne physique doit pouvoir être associée à un et un seul login. Ainsi, il ne devrait pas exister de comptes génériques, utilisés par plusieurs utilisateurs. Toutefois, pour traiter les cas où le principe n'est pas respecté (besoins métiers), une procédure est mise en place afin de recenser et justifier l'ensemble des comptes et de faire valider la liste par le responsable métier. Les comptes de service (comptes applicatifs, réseau) sont nécessaires mais ils ne doivent pas être utilisés en transactionnel par des utilisateurs.
	DS5 ISO 11	S'assurer que les processus existants permettent d'authentifier tous les accès aux programmes et aux données.	Transactions non autorisées par les utilisateurs dont l'accès n'a pas été authentifié.	Vérifier que toute procédure de login (application, système d'exploitation, base de données) prévoit une authentification par mot de passe ou est associée à une authentification forte **en accord avec la politique de sécurité de l'information.**	Système de gestion de certificats ou clés permettant d'authentifier de façon unique un utilisateur, un système ou une application. Pour le cas des authentifications fortes, une politique d'utilisation de dispositifs de cryptage pourra être définie et implémentée. Par ailleurs, en cas de rupture du service de PKI *(private key infrastructure)*, une procédure dégradée, prévoyant des mécanismes d'autorisation, est prévue et mise en œuvre. Le service concerné peut être rendu inaccessible. Toutes les exigences de sécurité identifiées devraient être satisfaites avant d'autoriser l'accès à l'information par des tiers et être prises en compte dans les accords correspondants. Des méthodes d'authentification appropriées devraient être utilisées pour contrôler l'accès des utilisateurs distants. La conformité du système d'information avec la politique de sécurité est vérifiée périodiquement, les rapports sont formalisés, datés et validés.

Exemple d'une matrice risques/contrôles extrait de l'ouvrage sur le contrôle interne du système d'information des organisations publié par le Cigref et l'IFACI en 2009.

© IFACI

ANNEXE 7 – Exemple de communication

Exemple d'un Intranet / Sites dédiés au contrôle et à l'audit interne

Contrôle interne

Accès
Le site est ouvert à tous les salariés du groupe dotés d'une adresse de messagerie électronique. Pour des raisons d'efficacité, les contenus sont disponibles uniquement en anglais – qui est la langue de travail du réseau des contrôleurs internes au niveau du groupe.

Objectif
L'objectif principal du site est l'animation de la communauté de contrôleurs internes du groupe mais une large part des informations s'adresse également au management. Le mot d'ouverture, signé par la directrice finance contrôle interne du groupe, encourage chacun d'y puiser et de partager les pratiques et documents qui aideront à l'amélioration des processus et de l'environnement de contrôle pour tous.

Cible
Responsables du control interne et management des différentes entités

Structure du site

- Rubrique « Qui sommes nous » – présente les missions et objectifs du département control interne, l'équipe d'animation centrale et le réseau des contrôleurs dans toutes les unités du groupe. Cela permet de créer une communauté 'control interne' et de facilement identifier les interlocuteurs et leur profile. Une rubrique Nominations / Mutations anime le contenu de cette section et permet de suivre les arrivées au sein du département.
- Rubrique « Quoi de neuf » – met l'accent sur la présentation de nouvelles publications – internes ou externes – dans le domaine du contrôle interne. La rubrique est structurée en trois sections :
  - Nominations / Alumni (mêmes pages que dans la section précédente) cette sous section est un accès
  - Publications externes – reprend des documents et des études publiés par des grands cabinets sur des problématiques de control interne
  - Réunions de réseau contrôle interne – met à la disposition de l'ensemble des utilisateurs le contenu 'publique' des réunions régionales et internationales

© IFACI

- Rubrique « Partagez votre expérience » – représente le cœur du site et elle est structurée en deux grandes parties, Témoignages et Initiatives, auxquelles s'ajoutent une interface de contribution accessible à tous.
  - Initiatives se fait l'écho des projets développés par les unités du groupe et qui ont un rapport avec le control interne. C'est une base de 'bonnes pratiques' qui ont passés la validation des animateurs centraux et qui se trouve à la disposition des autres entités.
  - Témoignages est un recueil de courtes interviews de managers. Le rôle de cette rubrique est d'encourager et de valoriser le partage de savoir.
  - Formulaire de contribution – il s'agit d'une page qui permet de structurer un premier niveau de contribution. L'utilisateur est encouragé à décrire le cas qu'il souhaite partager et par la suite un membre de l'équipe centrale prendra contact avec lui pour déterminer précisément le contenu et le niveau de validation requis. Cet outil marche bien mais le niveau d'animation requis est très important.
- Rubrique « Bibliothèque » – est structurée en deux parties :
  - Documentation interne détaille en 4 sous rubriques L'environnement de Control, les Standards, les Politiques et les Outils et Instructions de travail pour la période en cours. C'est dans ces rubriques que tout utilisateur trouvera les priorités du groupe en matière de control interne, les exigences minimum et les outils pour déployer les contrôles attendus.
  - Documentation externe donne accès (structuré par thème) à des standards internationaux ainsi qu'à des analyses et études dans le domaine du contrôle interne.

Une partie du site est en accès contrôlée. Elle contient les autoévaluations du dispositif de control de chaque unité.

Pour compléter le panorama, le site inclut dans la navigation principale des liens directs vers les sites intranet de la finance et de l'audit interne.

Promotion du site

Chaque membre de l'équipe centrale à inclus l'adresse du site dans la signature de ses message mail.

Une newsletter trimestrielle – reprenant les chapeaux des articles ou documents récemment publiés est envoyées à tous les abonnés. Les abonnements sont libres – chaque utilisateur peut choisir de recevoir ou non la newsletter – mais l'équipe à la possibilité de pousser de l'information vers des populations choisies.

© IFACI

Vidéo de sensibilisation sur le contrôle interne dans une société de services

Rappel des objectifs clés (meilleur maîtrise des activités en cohérence avec les plans stratégiques) et de l'approche (tous le monde est concerné, une approche par les risques déclinant les composantes du COSO).

Des exemples concrets développés par différents acteurs selon les 5 composantes du contrôle interne :

- Environnement de contrôle
  - Rappel des règles éthiques qui sont un gage pour les partenaires externes
  - Intervention du directeur exécutif de la zone US pour expliquer l'importance de la hot line éthique

- Analyse des risques
  - Interview d'un directeur de site sur l'intérêt d'une approche préventive des risques (exemple d'un accident chez un sous-traitant pour lequel la responsabilité de la société a été engagée)

- Activité de contrôle
  - Protection des actifs (exemple vol d'espèces)
  - Exemples d'activités de contrôle (rapprochements, contrôle aléatoire, contrôles opérationnels…)

- Information
  - Accès aux systèmes d'information
  - Information sur les risques et les contrôles liés à la sécurité des clients

- Pilotage
  - Suivi des alertes
  - Lien entre le contrôle interne et la performance quotidienne de chacun

© IFACI

Support de communication Vidéo sur le contrôle interne dans un groupe industriel

Un groupe international est doté d'une direction dont le rôle est de veiller à garantir l'efficacité du contrôle interne dans tous les pays (et dans toutes les différentes activités du groupe). Elle veille également au respect des lois et des nouvelles contraintes en matière de transparence financière et de gouvernement d'entreprise.

Dans la partie du site intranet du groupe qui est accessible à l'ensemble des salariés figure les dernières mises à jour concernant l'évolution du contrôle interne au sein du groupe ainsi qu'une vidéo dont les principaux messages sont les suivants :

1. **Se reposer sur la maturité du contrôle interne au sein du Groupe** en s'appuyant sur un réseau expérimenté et reconnu de collaborateurs ayant la capacité d'identifier et de remédier aux déficiences du contrôle interne.

2. **Concentrer les efforts tout au long de l'année pour :**
   - anticiper les impacts des transformations du Groupe (changement dans les organisations, intégration des acquisitions) sur les processus ;
   - accroître l'efficacité en veillant à l'équilibre de la charge de travail
     - pour rationaliser les processus,
     - et s'approprier une approche coût/bénéfice.

3. **Continuer à communiquer afin de :**
   - trouver ensemble des solutions concrètes aux problématiques de contrôle interne ;
   - anticiper les éventuels besoins en support et formation au contrôle interne ;
   - fédérer l'ensemble du réseau.

Cette vidéo, communiquée à l'ensemble des salariés du Groupe s'adresse en particulier au réseau d'animateurs du contrôle interne présents dans différentes entités opérationnelles et fonctionnelles du Groupe.

© IFACI

ANNEXE 8 – EXEMPLE DE *REPORTING* DESTINÉ À UN COMITÉ D'AUDIT

LOGO ORGANISATION XXX Date du dernier comité d'audit : **28 juillet 2010** Date du comité d'audit : **11 octobre 2010**	Audit interne et contrôle interne Groupe – **Tableaux de bord destinés au comité d'audit** *Des questions ? email : Controleinternegroup@org.com*

Veuillez également consulter : www.org.com/audit-risque-controleinterne

Avertissement

Les tableaux de bord ci-dessous sont périodiquement établis par la direction audit et contrôle interne Groupe à partir des données saisies dans l'outil informatique XXX par les correspondants de contrôle interne ou les personnes chargées du suivi des plans d'actions découlant de missions d'audit interne .
L'exactitude et l'exhaustivité des données saisies ne sont pas vérifiées par l'audit interne. Les éléments ci-après se reportent aux données saisies à la date du : **1er octobre 2010.**

Objectif du document

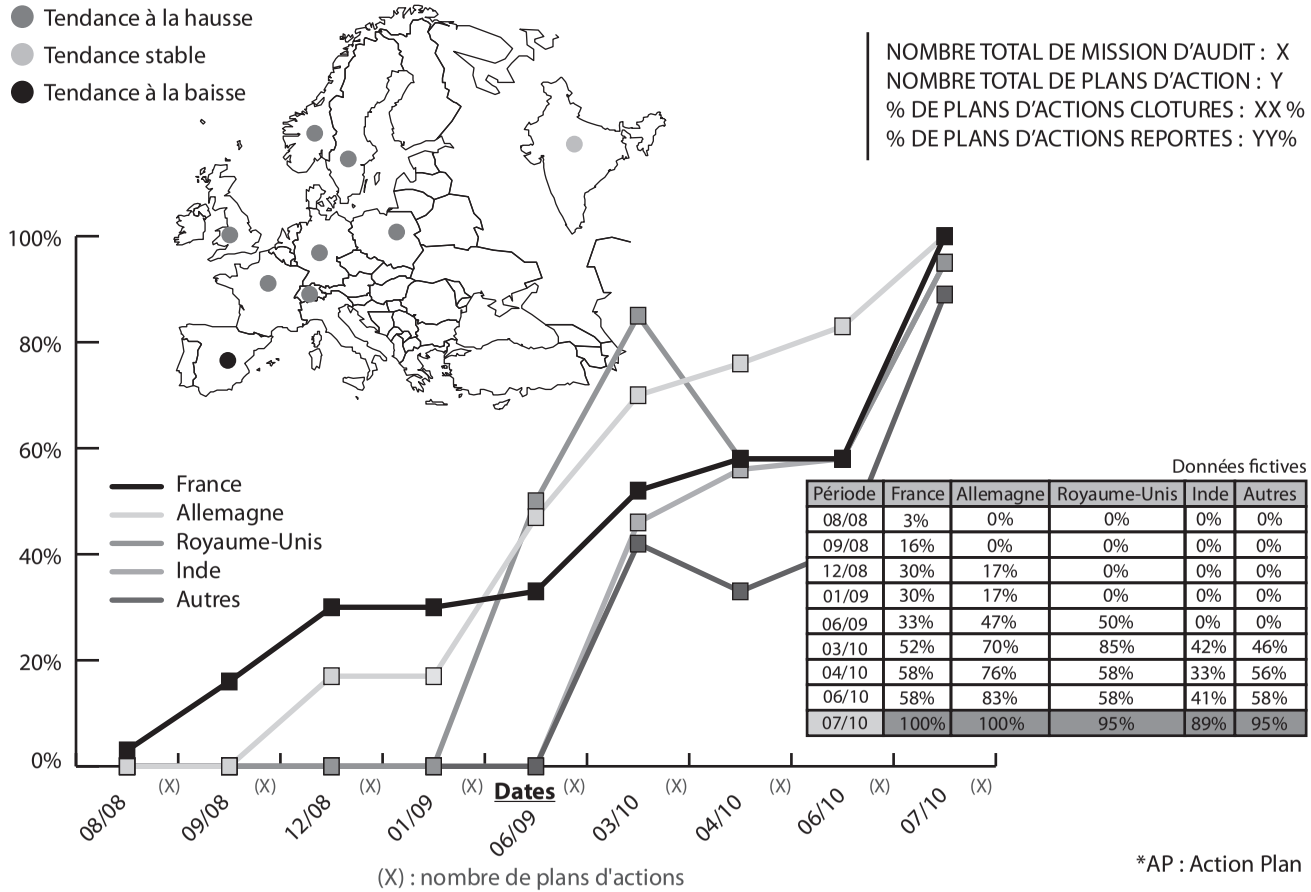
Ce document a été élaboré pour aider le comité d'audit dans l'accomplissement de ses responsabilités conformément à l'article L 823-19 du code de commerce. Il comprend notamment :
-> le suivi des plans d'actions résultant de missions d'audit d'interne,
-> une présentation des problématiques clés de contrôle interne détectées par l'audit interne Groupe (depuis le dernier comité d'audit).

Clause restrictive : Toutes les informations contenues dans ce rapport sont confidentielles. Pour toute communication en dehors de l'organisation ou avec des personnes qui ne sont pas concernées par la mise en oeuvre des plans d'actions, veuillez recueillir l'autorisation préalable de la direction d'audit et contrôle interne Groupe.

© IFACI

ANNEXE

% de plan de clôturés



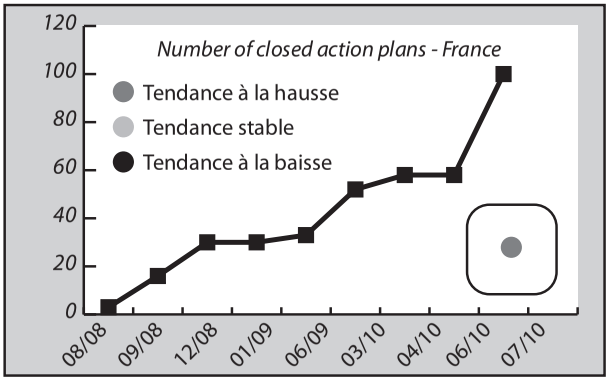
Données fictives

Période	France	Allemagne	Royaume-Unis	Inde	Autres
08/08	3%	0%	0%	0%	0%
09/08	16%	0%	0%	0%	0%
12/08	30%	17%	0%	0%	0%
01/09	30%	17%	0%	0%	0%
06/09	33%	47%	50%	0%	0%
03/10	52%	70%	85%	42%	46%
04/10	58%	76%	58%	33%	56%
06/10	58%	83%	58%	41%	58%
07/10	100%	100%	95%	89%	95%

*AP : Action Plan

© IFACI

Évolution des « plans d'actions cloturés »



Suivi détaillé des plans d'actions

Etat d'avancement (situation actuelle au 1er octobre 2010)		Etat d'avancement (situation précédente au 1er juillet 2010)	
Non commencé	X%	Non commencé	X%
En cours	X%	En cours	X%
Cloturé	X%	Cloturé	X%
Reporté	X%	Reporté	X%

Rappel des missions d'audit concernant cette entité

Thème de la mission d'Audit	Année
X	2008
X	2009
X	2009
X	2009

France *

Nombre Global de plans d'actions : XX
% de plans d'actions actifs (Non commencé, En cours et Reporté): XX%

Thèmes nécessitant l'attention du comité d'audit
• X • X

Résultats des derniers audits

Bid Management Audit - 2010

✓ XXXXXX
✓ XXXXXX
✓ XXXXXX

* Ces informations sont déclinées pour chaque pays

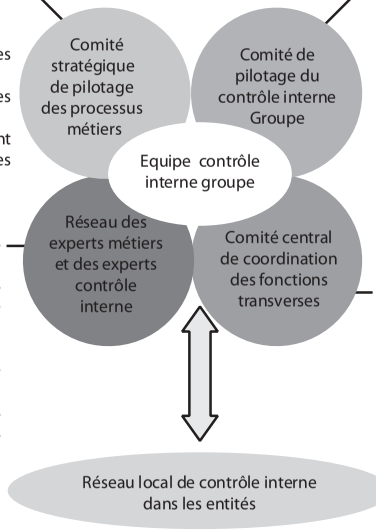
© IFACI

ANNEXE 9 – EXEMPLE DE COMITÉS DE GOUVERNANCE ET COMPLÉMENTARITÉ TOP DOWN / BOTTOM UP

Pilotage du contrôle interne:
coordination forte entre le contrôle interne et les directions métiers

Sponsor : Membre du COMEX
Participants : ex. : Directeurs des Branches opérationnelles métiers : Achats, Ventes, etc.
Missions :
- Définir la stratégie du contrôle interne en ligne avec les besoins et la stratégie des métiers
- Valider le référentiel de contrôle interne ainsi que les mises à jour majeures
- Définir les objectifs, examiner les résultats (déploiement du dispositif, évaluations et auto-évaluations), suivre les plans d'actions, etc.

Sponsor : Les membres du Comité des processus métiers
Participants : Experts en différent processus/métiers (Achats, ventes, etc.) et experts en contrôle interne (Groupe et filiales)
Missions :
- Etre, pour un processus donné, le point de référence des entités opérationnelles
- Proposer (en prenant en considération les propositions des entités) des améliorations et valider les évolutions mineures du référentiel de contrôle interne



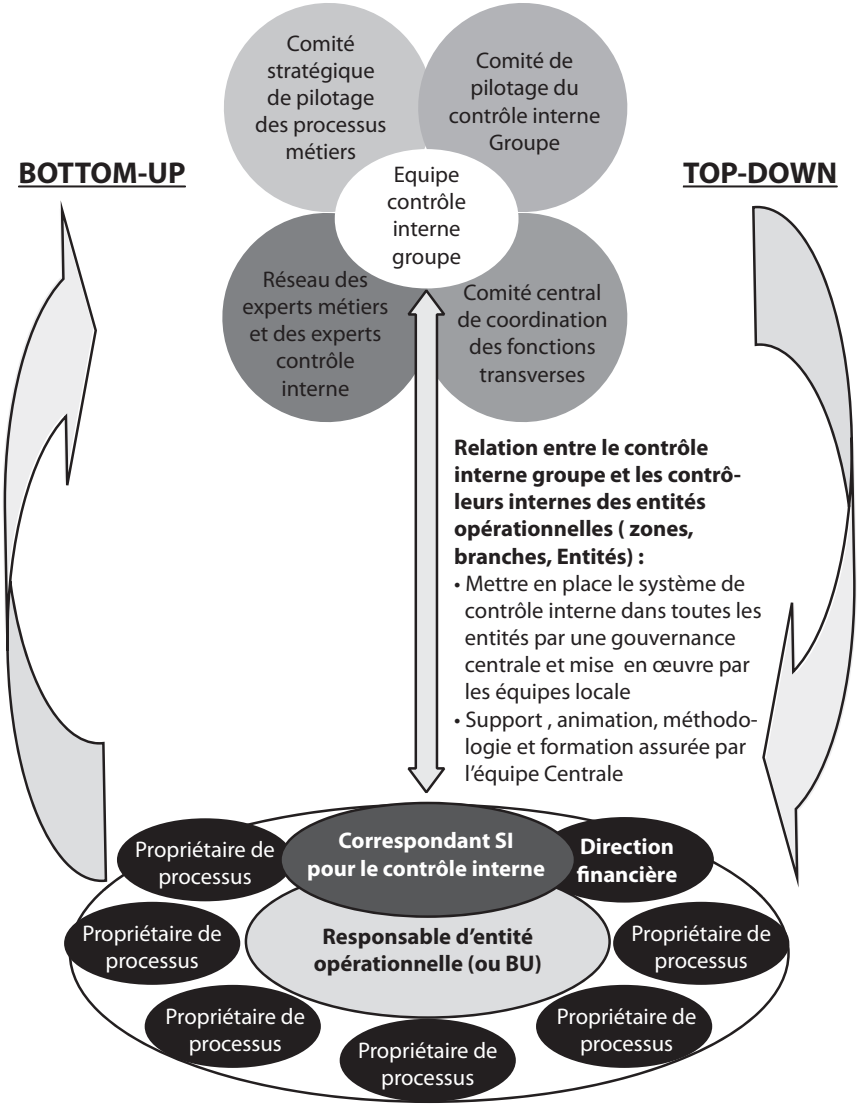
Participants : Directeur financier Groupe, Directeur financier des Branches, Directeur RCA, Equipe Centrale contrôle interne
Missions :
- Valider les objectifs et les plans d'action du CI Groupe en ligne avec les demandes du Comité d'Audit
- Veille permanente du niveau de Contrôle interne de l'entreprise : information par le contrôle interne Groupe sur les résultats et l'avancement des projets contrôle interne
- Alignement avec le Comité Stratégique de pilotage des processus métiers sur les priorités, les objectifs et les indicateurs de performance clés
- Communication *Top-down* des objectifs de contrôle interne à la fonction finance

Participants : Direction du contrôle interne, DSI, Qualité, RSE, autres directions fonctionnelles
Missions :
- Valider le planning annuel (réunion, activités)
- Valider les modifications transverses impactant le contrôle interne et le référentiel
- Déterminer l'évolution des outils contrôle interne informatiques, etc.

Sponsor : Responsable de l'entité opérationnelle (DG) et Directeur Finances de l'entité
Leader : Responsable contrôle interne de l'entité
Participants : Propriétaires de processus dans l'entité, responsables locaux des fonctions support (SI, DF, etc.)
Missions :
- Coordonner et mettre en œuvre le contrôle interne au niveau des différents processus de l'entité locale
- Animer les propriétaires de processus pour mettre en place des plans d'actions
- Fournir au niveau central un reporting régulier, des propositions ou des bonnes pratiques de contrôle interne auto-évaluations), suivre les plans d'actions, etc.

© IFACI

Pilotage et réseau de contrôle interne



© IFACI

ANNEXE 10 – Exemple de rôle et de composition d'un comité des risques

Exemple 1

Un Comité des risques valide les orientations et décisions clés. Il se réunit trois à quatre fois par an. Présidé par le Directeur Général Opérations (auquel sont rattachés tous les responsables d'entités / branches), ce comité est composé comme suit :

- Directeur Général Adjoint Finance
- Secrétaire Général
- Directeur du Développement Durable
- Directeur des Systèmes d'Information
- Directeur des Risques
- Directeur de l'Audit Interne.

Exemple 2

- Le comité des risques Groupe est présidé par le Directeur Financier délégué. Il réunit :
  - la direction contrôle interne ;
  - la direction d'audit interne ;
  - la direction des risques ;
  - la direction chargée de la lutte contre la fraude.

- Les comités locaux des risques :
  - recherche au niveau des entités une coopération des différents services spécialisés dans la couverture des risques (fraude, qualité, etc.) ;
  - établit un *reporting* synthétique à destination du Comité de direction local sur la base d'une réunion trimestrielle ;
  - met en œuvre des actions conjointes.

Pour une autre illustration des comités de coordination au niveau du groupe / aux comités locaux, se reporter à l'annexe 9 p. 136.

© IFACI

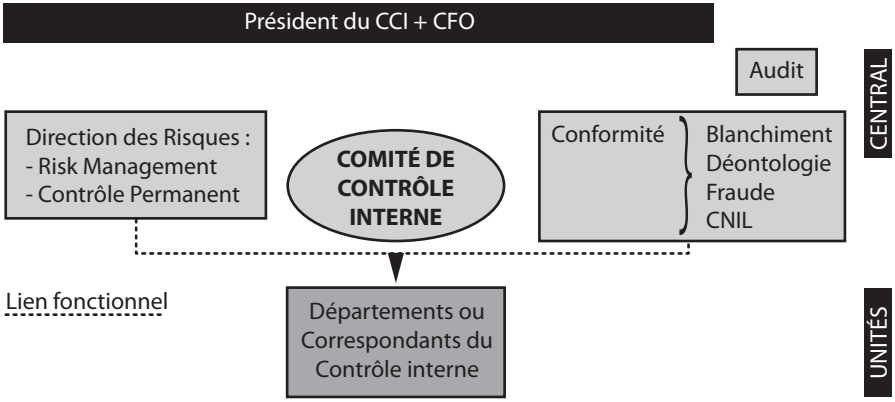
ANNEXE 11 – EXEMPLE DE RÔLE ET DE COMPOSITION D'UN COMITÉ DE CONTRÔLE INTERNE

Composition :

- Le Comité de Contrôle Interne est placé sous l'autorité du membre du comité exécutif en charge des fonctions centrales ;
- les autres participants sont :
  - le membre du comité exécutif en charge de la finance ;
  - le Directeur de l'audit interne ;
  - le Directeur des risques ;
  - le Directeur du contrôle permanent ;
  - le Directeur de la conformité.

Le Comité de Contrôle Interne :

- assure la cohérence du dispositif de contrôle interne dans le cadre d'une charte de contrôle ;
- valide le rapport annuel de contrôle interne et les rapports relatifs à la lutte anti-blanchiment, la fraude et les réclamations ;
- veille à une coordination des plans annuels respectifs des fonctions dédiées au contrôle interne ;
- examine trimestriellement les informations clés relatives au dispositif de contrôle interne et produit un compte rendu destiné au Président et au comité exécutif ;
- veille à harmoniser les échanges entre les fonctions centrales dédiées au contrôle interne et les correspondants locaux (pour la nomination desquels il est préalablement consulté).



© IFACI

Exemple de points à l'ordre du jour des séances du Comité de Contrôle Interne

- Chaque trimestre sont examinés les faits marquants relevés par la fonction audit, la direction des risques et la direction de la conformité.
- Selon le calendrier, sont examinées les informations réglementaires relatives au contrôle interne (par exemple le rapport de contrôle interne Groupe).
- Des focus sont réalisés selon les besoins exprimés par le comité de contrôle interne (par exemple, le bilan du programme de test).

© IFACI

ANNEXE 12 – EXEMPLE D'INDICATEURS DE *REPORTING*

Exemple 1 : Contribution du contrôle interne à vos objectifs opérationnels

- Une connaissance approfondie des processus opérationnels permettant :
  - une simplification des processus,
  - une amélioration de la productivité.

BU 1 : Simplifier et automatiser le suivi des paiements des clients, redéfinir les rôles et réorganiser les poste de travail.

➔ Gain de temps au niveau de la gestion administrative, optimisation de l'utilisation des SI pour des processus plus efficients.

- Amélioration du flux de trésorerie

BU 4 : L'instauration d'un comité de trésorerie réunissant le service administration commerciale et l'équipe financière a permis d'assurer un meilleur suivi des créances.
Les délais de paiement figurant dans les conditions générales de vente ont été renégociées avec les clients pour améliorer les flux de trésorerie.
Des contrôles automatisés ont été mis en place pour réagir plus rapidement à des retards de paiement.

© IFACI

- Exemple concernant l'efficacité du processus de réception des matières premières et des emballages

BU 1 : Les contrôles quantitatifs à la réception ont été évalués comme « déficients » dans le cadre de l'auto-évaluation annuelle.

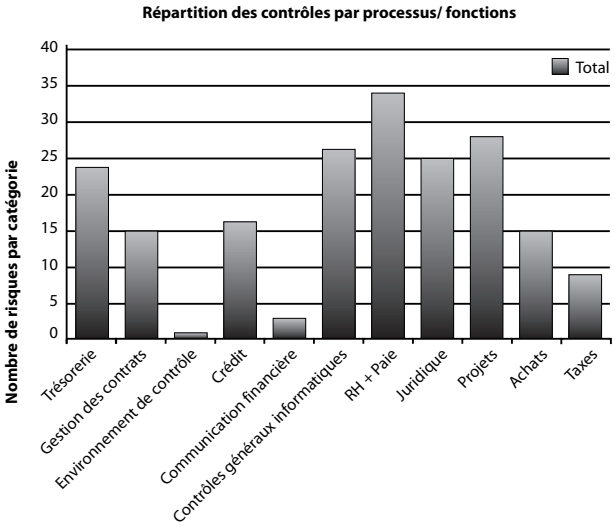
➔ Des factures indues d'un montant de XXXXX € ont été remboursées par le fournisseur.

BU 2 : La revue des contrôles qualitatifs à la réception a démontré qu'ils n'étaient pas appropriés et que le fournisseur ne respectait pas les standards de qualité retenus.

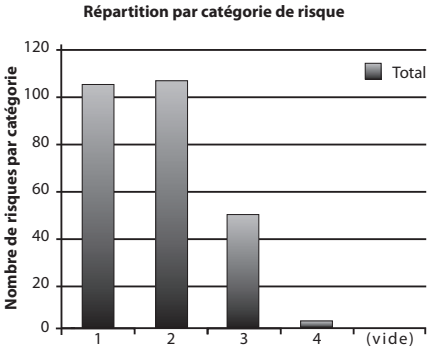
➔ Contrat annulé.
➔ De nouvelles procédures sont appliquées pour prévenir et détecter de tels écarts.

Exemple 2 : Répartition des contrôles

Avertissement : Pour cet exemple, nous avons conservé le format des tableaux de bord utilisés dans une des entreprises représentées dans l'unité de recherche, mais les chiffres sont fictifs.



© IFACI



Exemple 3 : Résultat des contrôles réalisés des processus clés

- XXX points de contrôles sont totalement opérationnels.
- YYY écarts ont été constatés soit un taux de défaillance de (YYY/XXX%). Ces écarts sont répartis sur les différents processus et entités. Toutefois, les lacunes sont plus nombreuses sur les processus SI et RH qui comprennent le plus grand nombre de contrôles mis en place.
  - 85 écarts correspondent à des contrôles non opérationnels ;
  - 49 écarts sont dû à une taille insuffisante de l'échantillon qui n'a pas permis de conclure sur l'efficacité des contrôles (contrôles mis en place récemment) ;
  - 8 écarts correspondent à des contrôles n'ayant pas été conçus en temps opportun n'étant pas suffisamment documentés.
- 4 défaillances sont qualifies comme étant « significatives ». Des plans de remédiation sont exigés pour l'année prochaine. D'autres lacunes ont été identifiées et demandent des améliorations (cf liste ci-après).
- Pas de faiblesses matérielles.

➔ **Absence de conception : Lacunes lors de l'élaboration des contrôles (absence de procédures).**

➔ **Non documenté : absence de preuves de l'existence de contrôles.**

➔ **Non testé : taille de l'échantillon invalide pour les tests – contrôles mis en place récemment.**

© IFACI

ANNEXE

	Documentation			Tests par l'audit interne						
	Absence de documentation	Non documenté	Prêts pour les tests	Non testé		Non efficace		Efficace	%	Total
+ Tous les contrôles sur ERP	**3**	**5**	**5610**	**49**		**85**		**5476**	**97,5%**	**5618**
+ 01 Marchés	1	0	1015	10	a	10		995	97,9%	1016
+ 02 Achats	0	0	502	4		4		494	98,4%	502
+ 03 Ressources Humaines	0	0	196	1		1		194	99,0%	196
+ 04 Inventaires	0	0	242	5		2		235	97,1%	242
+ 05 Dépenses	0	0	229	8		5		216	94,3%	229
+ 06 Gestion de la trésorerie	0	0	319	0		1		318	99,7%	319
+ 07 Gestion des taxes	1	0	648	2		1		645	99,4%	649
+ 08 Clôture comptable	1	0	575	9	b	5		561	97,4%	576
+ 09 Contrôle généraux informatiques	0	5	1346	9		55		1282	94,9%	1351
+ 10 Management de l'entité	0	0	538	1		1		536	99,6%	538
+ 11 Administration de l'ERP	0	0	2014	1		161		1852	92,0%	2014
Sur le système clé de l'ERP	0	0	835	0		13		822	98,4%	835
Sur le système non clé de l'ERP	0	0	1179	1		148	c	1030	87,4%	1179

a : contrôles mis en place trop récemment : taille de l'échantillon invalide pour les tests
b : 4 contrôles seront testés mi mars
c : contrôles apparentés à la gestion des applications non critique de l'ERP

© IFACI

	Nombre de défaillances	Nb de défaillances / Nb total de points de contrôle
+ 01 Marchés	21	2,1%
+ 02 Achats	8	1,6%
+ 03 Ressources Humaines	2	1,0%
+ 04 Inventaires	7	2,9%
+ 05 Dépenses	13	5,7%
+ 06 Gestion de la trésorerie	1	0,3%
+ 07 Gestion des taxes	4	0,6%
+ 08 Clôture comptable	15	2,6%
+ 09 Contrôle généraux informatiques	69	5,1%
+ 10 Management de l'entité	2	0,4%
	142	**2,5%**
+ 11 Administration de l'ERP	162	8,0%
Sur le système clé de l'ERP	13	1,6%
Sur le système non clé de l'ERP	149	12,6%

1/ Large dispersion des écarts par processus.

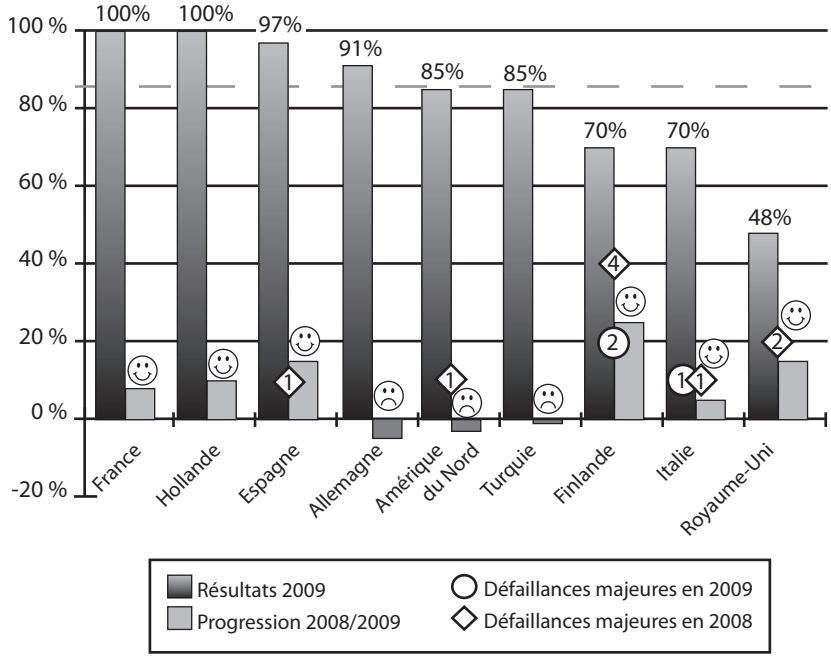
2/ Du fait du niveau élevé de risque pour notre secteur d'activités, plusieurs contrôles ont été développés dans le processus RH et SI. Il s'agit également d'une grande source de lacunes.

3/ Comparé au nombre de contrôles existants, le taux de lacunes est plus élevés pour les SI et les dépenses.

4/ Les principales lacunes constatés dans la gestion du système ERP sont liées aux non applications clés.

© IFACI

Exemple 4 : Résultat des contrôles selon les entités



☺ Progression constante en France, Hollande et Espagne.

☺ Les améliorations sont constatées par les auditeurs en Royaume-Uni. Toutefois, les résultats restent lents du fait de la structure décentralisée.

☺ De bons résultats en Turquie malgré l'absence d'ERP (les processus sont manuels).

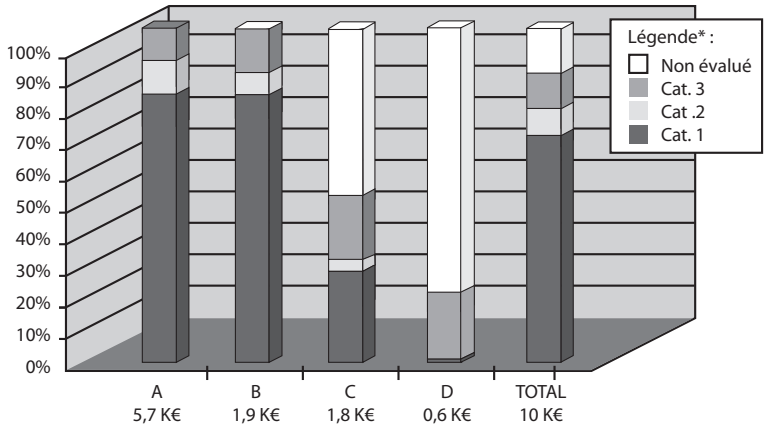
☹ Malgré une amélioration en Finlande, la séparation des tâches et la protection des virements bancaires restent 2 défaillances majeures dans ce pays.

☹ En Italie, les avoirs ne sont pas correctement approuvés et des écarts ont été identifies entre le système de paie et l'ERP.

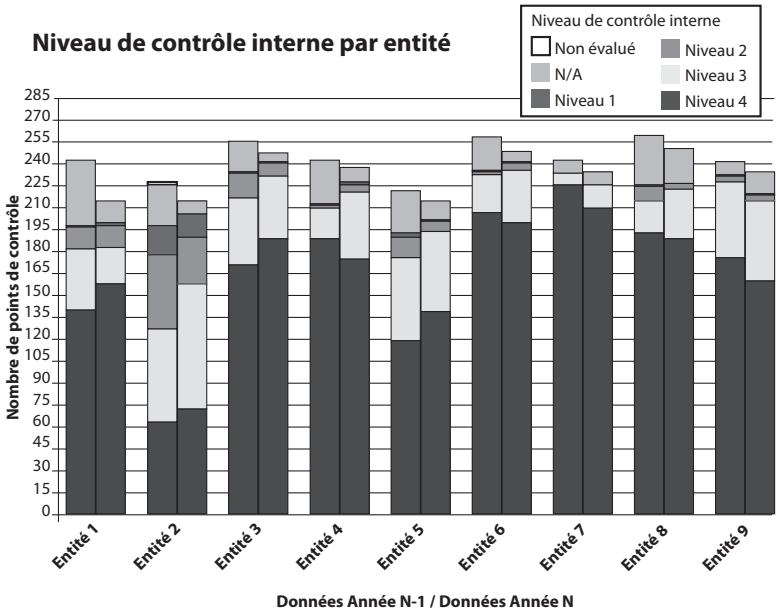
© IFACI

Exemple 5 : Suivi d'évaluation

Résultats :
Taux de couverture par ligne métier et par niveau d'évaluation



** Niveau d'évaluation défini en fonction du chiffre d'affaires et de la taille des entités (Non évalué ; Catégorie 1 : Auto-évaluation documentée par des tests, audit interne tout les 2 à 4 ans ; Catégorie 2 : Evaluation allégée, revue périodique par l'audit interne ; Catégorie 3 : Auto-évaluation des points de contrôle clés, missions d'audit).*



ANNEXE

Identification des zones de faiblesses par entités

Macro-processus, Processus et sous-processus	Nombre total de points de contrôle	Non-conformités BU 1	Non-conformités BU 2	Non-conformités BU 3	Non-conformités BU 4	Non-conformités BU 5	Non-conformités BU 6	Non-conformités BU 7	Non-conformités BU 8	Non-conformités BU 9	Nombre de non-conformités total
Processus 1	**3**										0
Processus 2	**38**	3	9	2	0	3	2	0	1	1	21
Processus 3	**18**	0	0	0	2	1	0	0	2	0	5
Processus 4	**41**	3	8	0	0	0	1	0	0	0	12
Sous-processus 5.1	**20**				1						1
Sous-processus 5.2	**59**	2	16			1	2			1	22
Sous-processus 5.3	**29**	2	6	2	2	2	1		1		16
Sous-processus 5.4	**37**	1	7	6	2	1				3	20
Sous-processus 5.5	**5**	6	2								8
Total	**250**	**17**	**48**	**10**	**7**	**8**	**6**	**0**	**4**	**5**	**105**

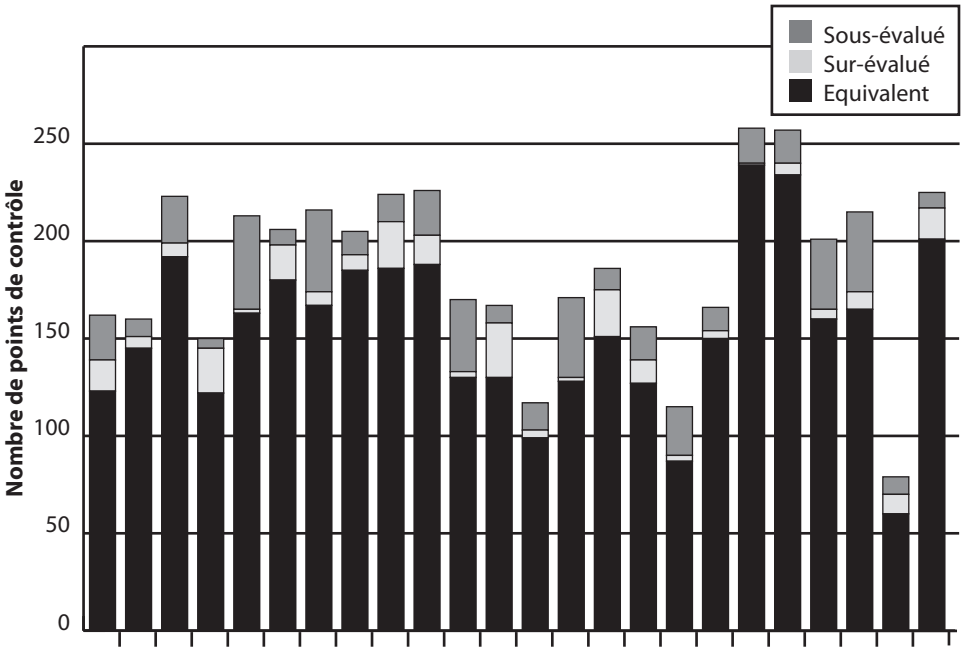
Processus sélectionnés	Non-conformités BU 1	Non-conformités BU 2	Non-conformités BU 3	Non-conformités BU 4	Non-conformités BU 5	Non-conformités BU 6	Non-conformités BU 7	Non-conformités BU 8	Non-conformités BU 9	Nombre de non-conformités total
Sous-processus 2.1	2	5			2				1	10
Sous-processus 2.2	1	4	2		1	2		1		11
Sous-processus 3.2					1					1
Sous-processus 3.3				1				1		2
Sous-processus 3.4				1				1		2
Sous-processus 4.1	2	7				1				10
Sous-processus 4.2	1	1								2

L'analyse des non-conformités prend en compte l'évaluation réalisée par l'audit interne.

© IFACI

Résultats de l'auto-évaluation vs. l'évaluation par l'audit interne

Par exemple, dans une des entreprises représentées dans le groupe de travail, l'audit interne revoit en moyenne 60% des points de contrôle. Les résultats de l'auto-évaluation sont confirmés dans > 80 % des cas, sous-évalués dans >10 % des cas et sur-évalués dans < 10%.



© IFACI

Comparatif global du niveau de contrôle interne entre les entités

Division 2 Classement des entités par catégorie	Score 2008	Score 2009	Evolution 2008/2009
CBU1	938	936	2
CBU2	930	902	28
CBU3	921	898	23
CBU4	917	900	17
CBU5	913	812	102
CBU6	910	863	47
CBU7	900	934	-34
CBU8	900	876	24
CBU9	891	886	5
CBU10	879	846	33
CBU11	863	849	14
CBU12	848	802	45
CBU13	838	819	18
CBU14	828	789	39
CBU15	827	781	45
CBU16	821	834	-13
CBU17	820	791	29
CBU18	801	771	30
CBU19	729	800	-71
CBU20	**867**	**847**	**20**
CBU21	815		
CBU22	794		
ALL CBUs	**861**	**847**	**14**

Catégorie
Score compris entre 900 et 1000 points
Score compris entre 900 et 800 points
Score inférieur à 800 points

Evolution 2008/2009
Amélioration
Dégradation

Ligne métier
A
B
C
D

Ce type de tableau est utilisé par les responsables d'entités opérationnelles pour faire des comparaisons d'une année sur l'autre ou par rapport aux autres entités.

C'est également un outil d'animation utilisé par la direction du contrôle interne et des Directeurs financiers de division et de zone.

© IFACI

Exemple 6 : Les principaux indicateurs de performance

- Le taux de réalisation des auto-évaluations / entité
- Le % de questions classées par niveau de maturité / entité
- Les défaillances par entités / processus
- Le niveau de réalisation des tests
- Les résultats de l'audit interne / auto-évaluation (17% d'écarts en moyenne)
- Tableau de bord de 5 indicateurs-clés de performance (périmètre de couverture, proportion des catégories 1 et 2, suivi des défaillances)
- Cotation sur 1000 points de base. Outil d'animation (comparaison d'une année à l'autre, par région, Top 5…) qui intègrent les critères de contrôle interne et d'autres initiatives de l'entreprise.

© IFACI

Exemple 7 : Synthèse d'un bilan du plan de contrôle interne

Synthèse du Bilan du Plan de Contrôle Interne 2009

OCTOBRE 2009

Direction : xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

1. Pilotage du P.C.I. de la Direction Opérationnelle Régionale ou de la Direction Métier Nationale

A/ Un bilan a-t-il été réalisé au titre de l'année 2009 ? Quand a-t-il été présenté en CODIR ?
Quelles ont été les principales remarques / décisions prises en CODIR ?

B/ Quels ont été les différents thèmes du P.C.I. suivis en CODIR au cours de cette année et à quels moments ?
Distinguer le renforcement du dispositif de contrôle interne, les actions de contrôle, les plans de couverture des risques.

C/ Quelle appréciation porte votre Directeur sur la pertinence du P.C.I. de l'entité ?

	TI	I	S	TS	Pourquoi ?
Analyse des risques et couverture des risques principaux de la direction					
Mise en œuvre du P.C.I.					
Suivi des actions correctives					
Globalement					

(Très Insatisfaisant, Insatisfaisant, Satisfaisant, Très Satisfaisant)

© IFACI

2. Efficacité du P.C.I.

	Nbre de contrôles de la direction prévus	Nbre de contrôles de la direction réalisés	Nbre de contrôles P.C.I.M.M. prévus	Nbre de contrôles P.C.I.M.M. réalisés	Nbre de Plans d'actions (ou d'actions correctives) lancés suite aux contrôles. % d'actions clôturées
2009					
2010					
2011					
2012					

A/ Choisissez 1 contrôle significatif de votre P.C.I. 2009 et indiquez-nous le contrôle réalisé, les dysfonctionnements constatés et les solutions mises en œuvre.

B/ Précisez pour 1 des 2 contrôles significatifs de votre P.C.I. 2008, quelles ont été les actions correctives ou plans d'actions mis en œuvre, et les résultats obtenus (Le dysfonctionnement persiste-t-il ? Le contrôle a-t-il été reconduit en 2009…?)

3. Évolutions

A/ Quelles sont les évolutions en matière de contrôle interne et de couverture des risques principaux prévues dans votre direction en 2010 ?

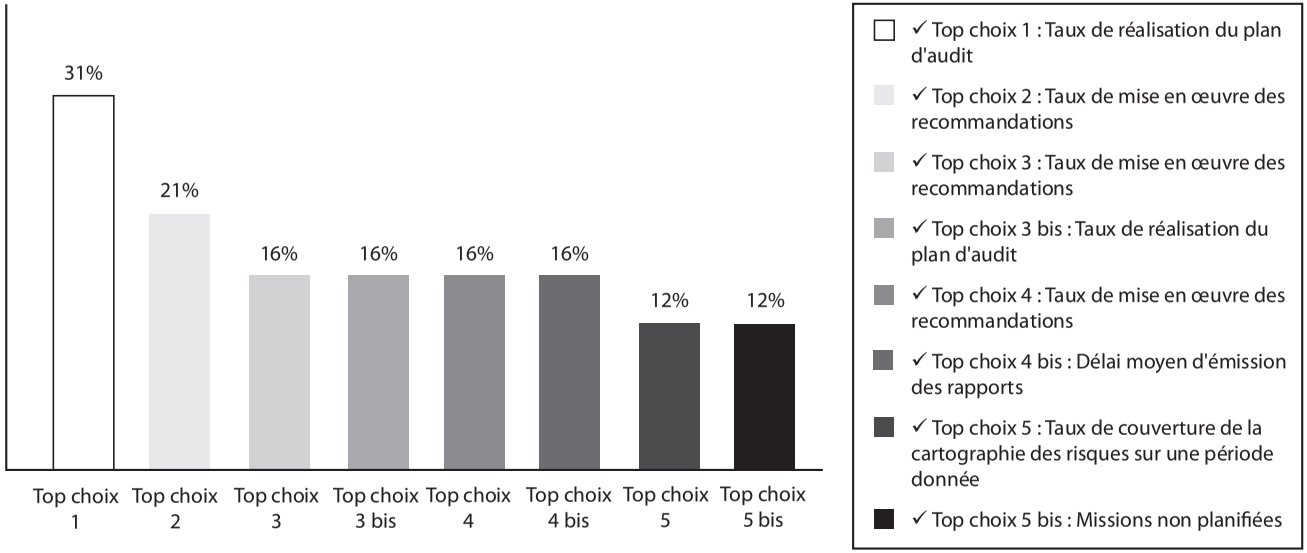
© IFACI

B/ Quelles sont vos préoccupations en matière de contrôle interne et de couverture des risques principaux ?

C/ Quel appui souhaiteriez-vous recevoir en 2010 ?

© IFACI

Exemple 8 : 5 indicateurs de performance les plus importants



« Les principaux indicateurs de performance utilisés sont le taux de réalisation du plan d'audit, le taux de mise en œuvre des recommandations, le délai moyen d'émission des rapports. Bien qu'ils n'apparaissent pas dans le top 5, le délai entre la fin de la mission et la diffusion du rapport, le taux de recommandations acceptées, le nombre de mission / nombre d'auditeurs font partie des indicateurs de performance les plus fréquemment cités. »

Extrait de l'enquête sur les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009, IFACI

© IFACI

Exemple 9 : Indicateurs de performance utilisés dans les services d'audit interne

Planification

- Le plan d'audit cible les bons sujets et est lié aux risques et enjeux de l'organisation, les obligations légales. Par exemple :
  - Parmi les 10 principaux risques majeurs, combien ont été revus lors des missions d'audit de l'année ? et sur quel périmètre ?
  - % de risques de la cartographie des risques couverts par les plans d'audit sur trois ans ?, etc.
- Nombre de missions non prévues dans la planification initiale.
- Nombre d'audits par an.
- Niveau de réalisation du programme d'audit annuel (Exemple, réalisation de 90% du plan initial).

Réalisation et communication

- Niveau de coordination avec les autres fonctions de contrôle. Par exemple :
  - Actions coordonnées avec le Risk management ;
  - % de missions d'audit réalisées avec des directions conjointes / des experts appartenant à d'autres directions du groupe, etc.
- Nombre d'écarts par rapport aux résultats d'auto-évaluation. Caractère significatif de ces écarts ;
- Délai moyen entre signature de la lettre de mission et le rapport final ;
- Délai de diffusion des rapports ;
- Erreurs, fraudes détectées après le passage de l'audit interne dans une entité.

Recommandations d'audit interne

- Nombre / Granulométrie des recommandations ;
- Existence de critères objectifs permettant de clore la recommandation ;
- Adhésion managériale. Par exemple :
  - % de recommandations « rejetées » après le 1er *draft* de rapport ;
  - degré de concordance entre les recommandations émises par l'audit interne et les plans d'action proposés par le management, etc.
- Taux d'application des recommandations :
  - % de recommandations mises en œuvre après xx mois, selon le niveau de risque initialement détecté et le délai de mise en œuvre prévisionnel ;
  - Nombre de recommandation restant ouverte selon leur ancienneté ;

© IFACI

  - % de recommandations mises en œuvre dans les délais fixés ;
  - % de recommandations abandonnées (peut être révélateur d'une recommandation non fondée ou non acceptée).
- Nombre d'occurrence d'un même constat / recommandation ;
- Gains financiers associés aux contrôles mis en place après une mission d'audit.

Satisfaction clients *(cf. Annexe 17, Volet client, p. 174 et le questionnaire de satisfaction, p. 160)*

- Nombre de missions réalisées à la demande des opérationnels ;
- Demandes de formation sur le contrôle interne formulées par les entités opérationnelles ;
- Nombre de bonnes pratiques diffusées ;
- Aide à la décision dans certaines circonstances ;
- Taux de réponse aux demandes des parties prenantes / respect des délais prévisionnels.

Ressources de l'audit interne

- Positionnement du directeur de l'audit interne. Par exemple :
  - Rattachement à la direction générale ;
  - Accès au comité d'audit ;
  - Réunions avec le président du comité d'audit, etc.
- Effectif. Par exemple :
  - Nombre d'auditeurs ;
  - Répartition selon les fonctions ;
  - Nombre d'audits par auditeurs.
- Niveau de qualification des auditeurs internes (formation initiale, certification ou diplôme professionnel d'audit interne, etc.) ;
- Nombre de jours de formation par an et par auditeur ;
- Composition de l'équipe d'audit interne (ratio entre les différents profils opérationnels / finances / SI / Méthodes, etc.) ;
- Nombre moyen d'années d'expérience en audit interne pour chaque poste (auditeur / Chef de mission / Superviseur) ;
- Turn over (exemple : nombre de départs / nombre de recrutement sur 3 ans) ;
- Anciens auditeurs occupant des postes à responsabilité dans le Groupe ;
- Adoption / Evolution de l'utilisation d'outils d'audit ;
- Evolution du budget. Par exemple :
  - réalisé / prévisionnel ;
  - N/N-1 ;
  - Evolution de postes clés (frais de déplacement, ressources externes, etc.).

© IFACI

- Gestion du temps au cours d'une mission. Par exemple :
  - Répartition moyenne du temps passé à chaque phase de la mission (Planification / Réalisation / Communication / Suivi des recommandations) ;
  - Comparaison objectif/ réalisé.
- Identification de situations où les ressources ne sont pas adéquates à l'atteinte des objectifs ;
- Résultat des revues qualité (conformité aux normes internationales, etc.) ;
- Degré d'apurement du plan d'amélioration continue.

© IFACI

Exemple 10 : Une étude de cas

Extrait de l'intervention de Rod Winters « Internal Audit Performance Measurement using scorecards »

Facteurs critiques de succès	Cible	Résultats 2010
Programme d'excellence	1) 100% des risques majeurs et 80% des risques intermédiaires sont inscrits dans le plan d'audit à l'horizon 2 ans	100% ; 81% (plan 2011)
	2) Des rapports finaux sont diffusés 20 jours après la phase « terrain »	71%
	3) 80% des risques majeurs et intermédiaires sont traités dans les délais prévisionnels	67%
	4) La satisfaction de l'ensemble des clients est comprise entre 4.0 et 4.5	4,2
	5) Discussion régulière en tête à tête avec les dirigeants clés de l'entreprise sur le plan et les résultats d'audit	Oui
	6) Adoption par les métiers de 5 améliorations de système de contrôle relatifs à des objectifs clés de l'organisation	5
Gestion des talents	7) 80% des départs volontaires du service d'audit interne se sont soldés par une affectation à des postes de management	90%
	8) 2 ou plus de 20% des candidats internes ont été recrutés à l'audit interne	3
	9) 75% des membres de l'audit interne possèdent des certifications (par exemple CIA, CISA, CFE, etc.)	71%
	10) L'expérience professionnelle moyenne est supérieure à 10 ans	12
	11) Augmentation du ratio homme/femme et 33% des postes de management sont occupés par des femmes	26%
Exécution du plan stratégique	12) Au moins 75% des initiatives en cours sont pour atteindre les objectifs 2011 conformément au plan approuvé par le comité de pilotage	NC

© IFACI

Exemple 11 : Enquête de satisfaction

MISSION (Ou entité : Pays) : _____

DATE : _____

		Complètement d'accord	D'accord	Pas d'accord*	Pas du tout d'accod*
1	Les objectifs de l'audit m'ont clairement été communiqués				
2	La communication des résultats et points d'audit a bien été effectuée au fur et à mesure de l'audit				
3	L'équipe d'audit a fait preuve de compétence technique dans ses domaines d'action				
4	L'organisation du travail de l'équipe d'audit a permis de minimiser la perturbation des activités journalières				
5	L'équipe d'audit était à l'écoute de nos questions / suggestions				
6	L'équipe d'audit a fait preuve de courtoisie				
7	Les risques et enjeux de contrôle interne identifiés sont pertinents				
8	Les conclusions et jugements de l'audit étaient logiques et bien documentés				
9	Les recommandations étaient pertinentes				
10	Le rapport d'audit est écrit clairement et organisé logiquement				
11	Les auditeurs ont apporté des informations qui me seront profitables dans l'amélioration de mon organisation				
12	.....				
Comment pensez-vous que le service du Département d'Audit Interne puisse être amélioré ?					

** Nous vous serions reconnaissants de mentionner ci-dessous les raisons de votre désaccord.*

© IFACI

COMMENTAIRES :

_____

_____

_____

_____

_____

Nom et fonction du répondant

© IFACI

ANNEXE 13 – PLAN DE CONTRÔLE MÉTIER

Direction métier	Propositions de plan de contrôle interne minimum métier 2010	Risques majeurs concernés	Risques spécifiques à couvrir	CC/CRE
	DOT			
Territoire	Non			
Santé Sécurité	Pour les Directions Métier : Contrôle de l'intégration dans toutes les notes, tous les projets, processus et chantiers nationaux : analyse des risques et prise en compte de la prévention dés la phase de conception.	51	Non application de la politique de santé-sécurité	
	Pour les directions régionales : Contrôle de la mise en œuvre des actions décidées à la suite d'un accident.	51	Risque d'accident spécifique	
	RH - COM			
RH - COM	Non mais des actions communes avec la finance.	51		
	Finances - SI - REG - DD			
Finances	Plan de contrôle déjà prévalidé	31/35	Risque financier	
SI	Harmonisation des référentiels d'imputation des dépenses SI	38	Manque de vision consolidée du SI en régions et gestion inefficace des budgets SI et IT	CC8
Développement Durable	Non			
	Réseau - Patrimoine			
Politique industrielle	Non			
Patrimoine et concessions	Non			
Réseau	Gestion de l'évolution des demandes de raccordements	21	Dégradation de l'offre	CC1/CC2
	Prise en compte de l'évolution de la fiabilité des réseaux	32	Dégradation de la fiabilité HTA	
	Fiabilité et qualité de la collecte des bases de données	31	Non fiabilité des informations et des valeurs, prise de décision inadaptée	

© IFACI

Direction métier	Propositions de plan de contrôle interne minimum métier 2010	Risques majeurs concernés	Risques spécifiques à couvrir	CC/CRE
		Clients - Fournisseurs		
Politique et Contrats	Complétude des contrats et gestion de la file d'attente	20	Sécurité des personnes et des biens, risques techniques et contractuels	CC1/CC3
	Réclamations - Qualité des réponses	21	Insatisfaction du client, risque d'image	CRE 1
Raccordement	Traitement des demandes de raccordement Délai de réponse aux demandes d'instruction, gestion et facturation Optionnel : - Animation de la filière des installateurs technicien	21	Incapacité d'absorption du nombre de demandes de raccordement Non maîtrise des flux financiers Manque de coordination avec les fournisseurs, mauvais accueil du client Point d'entrée du distributeur non identifié par l'externe, parcours client mal géré	CC1
		Secrétariat Général		
Ressources	Non			
Juridique et Contrôle de Conformité	Non			
Immobilier Assurances	1/ Domaine Immobilier Tertiaire	12/13	Risque de surfacturations et donc de subventions au groupe (indépendance)	CRE1 et 5
	2/ Domaine Immobilier Logements		Risque de mauvaise utilisation du parc logement	
	3/ Domaine Assurances : contrôler que les sinistres sont toujours d'actualité et que leur évaluation est correcte.	71	Risques de primes d'assurances trop élevées	

Légende : *Contrôles internes validés comme minimaux (prescrits) en 2010 par la DOT: xxxxxxxx*
Le détail des contrôles est prévu dans la base CI
CC : Recommandation du Contrôle de Conformité
CRE : Points d'Amélioration demandés par la Commission régionale d'évaluation

© IFACI

ANNEXE 14 – Colloque IFACI du 18 mai 2010 : Quels outils d'audit et de contrôle internes choisir pour être plus performant ?

Synthèse de la table ronde : Comment dynamiser l'environnement informationnel des services d'audit interne et le contrôle interne en général ?

Animée par ***Jean-Claude HILLION***, *Inspecteur général honoraire de la Banque de France*
Avec
Farid ARACTINGI, *Directeur audit interne, Renault*
Louis DESILLE, *Coordinateur SI, Direction de l'audit Groupe, Total*
Michel METAYER, *Directeur de l'audit interne, CASDEN Banque populaire*

Jean-Claude HILLION :
Cette table ronde est fondée sur un constat : un outil ne peut pas faire à lui seul de miracle, mais lorsque l'on intègre des solutions techniques de manière professionnelle, elles peuvent devenir des *success stories*.
Elle s'articule autour d'une question centrale : comment établir le retour sur investissement *(Return Of Investment – ROI)* de la mise en œuvre d'un outil ou d'une solution technique ?

Michel METAYER :
Comment, mais également pourquoi trouver un ROI ?
Il y a 2 ans, la situation dans les Banques populaires était diversifiée et disparate. Certaines entités avaient construit leur propre outil ; d'autres avaient acheté plusieurs outils.
Notre problématique était donc de faire le lien entre les différents services audits, en partant de questions sur notre pratique professionnelle.
« Quel est le point de départ d'une mission, utilise-t-on un référentiel existant, ou bien faut-il en construire un nouveau ? »
Nous avons donc mené deux projets simultanément : un projet informatique pour la mise en œuvre d'un outil, et un projet conceptuel et fonctionnel à propos de la formalisation et de la maintenance des référentiels.
Assez rapidement, on s'est demandé si on devait calculer un véritable ROI financier de l'outil. Notre réponse a été très claire. Il est très difficile pour un choix d'entreprise de ce type et le niveau de contrôle que nous représentons, de mailler la réussite avec un objectif financier. Nous voyons notre ROI au travers de l'homogénéité obtenue avec l'implantation des méthodes et sur un gain de productivité en termes de pluri annualité, c'est-à-dire de réduire

© IFACI

la pluri annualité de notre plan d'audit de 5 ans à 3-4 ans.
Nous ne sommes donc pas du tout sur une idée de retour sur investissement financier, mais sur un retour sur investissement méthodologique et normatif.

Farid ARACTINGI :
Dans le monde ultra-compétitif de l'industrie, le calcul de rentabilité d'un projet d'investissement est un incontournable – même si en l'occurrence les montants en jeu étaient limités. Nous avons orienté ce calcul sur la réduction de personnel administratif et sur l'amélioration de la qualité dans le suivi des plans d'action.
Mais fondamentalement, notre projet de mise en place d'un outil GRC avait 3 grands objectifs. Nous voulions d'abord conduire le changement de positionnement de l'Audit Interne : d'un dispositif formel vers un *business partner*. C'est un changement de fond, dont la réussite ne se mesure qu'à la perception de nos « clients ».
Le deuxième objectif était de standardiser nos pratiques : nous avions bien une méthode commune, mais la façon de l'appliquer était extrêmement diverse. C'est une standardisation réelle que nous recherchions.
Le troisième objectif était de connecter la cartographie des risques et le plan d'audit, qui me tenait d'autant plus à cœur qu'à cette époque-là, j'avais la responsabilité à la fois de l'Audit Interne et du Management des Risques – alors que le rapprochement entre ces deux disciplines était fait dans des outils complètement séparés, de façon fort artificielle. La véritable réussite d'un outil GRC réside dans les bénéfices de l'intégration.
Cet outil portait donc une ambition très élevée, et c'est à l'aune de celle-ci qu'il a fallu mesurer une rentabilité pragmatique et à courte durée. Or il s'est donc avéré fort profitable.

Louis DESILLE :
Le concept de ROI est une notion très forte et, chez nous, très encadrée. Pour déterminer la rentabilité économique d'un investissement, il est bien sûr nécessaire d'en calculer le coût, mais aussi et surtout d'en valoriser (en euros ou en dollars) les bénéfices attendus en termes de réduction de coûts ou de revenus complémentaires.
Lors de la préparation de cette table ronde, j'ai émis un certain nombre de doutes sur la capacité à calculer, dans nos domaines d'audit, un vrai ROI, au sens strict du terme. Si nous nous sommes dotés de plusieurs outils logiciels, ce n'était pas pour réduire les coûts, c'était pour pouvoir faire plus, en particulier lorsque nous devions nous conformer à des obligations réglementaires. La solution « outil logiciel » s'est alors avérée, par rapport à d'autre solutions, la meilleure en termes de coût et d'efficacité.
Tout d'abord, étant coté à la bourse de New York, nous avons dû nous conformer à la loi Sarbanes-Oxley. Nous ne nous sommes pas posés la question de l'intérêt de le faire ou non. Nous avons donc recherché et mis en place un logiciel qui permet de collecter, de manière décentralisée, dans une base de données unique et sécurisée, l'ensemble de la documenta-

© IFACI

tion relative aux processus contribuant à l'élaboration de l'information financière pour nos entités dites significatives (50 entités à travers le monde, 600 utilisateurs) : description des processus, des contrôles-clés associés, tests et suivi des plans d'actions. En fait, il était vite apparu que, dans notre contexte, les outils bureautiques classiques ne permettraient pas de répondre à cette obligation sans une organisation complémentaire importante, mobilisant un certain nombre de personnes à plein temps.
Pour la gestion des missions d'audit, nous avons adopté un outil qui offre un environnement bien cadré avec un référentiel unique et validé, à partir duquel les auditeurs préparent leur programme de travail. Cet environnement est hautement sécurisé et permet de conserver l'ensemble des données d'audit. Il met à notre disposition une base de données facilement exploitable de l'ensemble des recommandations et des informations qui y sont attachées.
Nous avons aussi mis en place un outil permettant de gérer la matrice de ségrégation des tâches et les accès de notre principal ERP (utilisé à terme par 45 000 utilisateurs). Là également, le bénéfice apporté par l'outil a été estimé par rapport au coût de l'organisation qu'il aurait fallu mettre en place pour arriver au même résultat.

Jacques RENARD :
Certes, il n'est pas question de tenter de fixer des objectifs financiers, mais vous auriez pu penser à fixer des objectifs de qualité. Car la qualité se mesure, à l'aide d'indicateurs qui sont des indicateurs de qualité.

Farid ARACTINGI :
Je rappelle que l'un des trois objectifs de notre projet visait la standardisation de nos méthodes, or derrière le mot « standardisation », il y a bien évidemment la qualité.

Michel METAYER :
A partir du moment où l'on fait en sorte que nos référentiels soient embarqués et universalisés, il est certain qu'ils vont contribuer à augmenter la qualité finale des travaux d'audit.
Et, au lieu de parler de ROI, présenter un projet avec un certain nombre de bornes qualitatives serait nettement mieux accepté.

Louis DESILLE :
Comment peut-on mesurer l'accroissement de la qualité ? On passe d'un problème de mesure en euros à un problème de mesure dans une autre unité.

Jacques RENARD :
Il faut trouver une mesure, mais elle peut se faire avec des objectifs chiffrés et des indicateurs qui permettent de mesurer l'avancement dans la réalisation des objectifs.
L'indicateur de qualité est celui qui, lorsqu'il s'améliore, tend vers zéro. Ce sera le nombre d'erreurs, ce sera une réduction des délais, etc.

© IFACI

Jean-Claude HILLION :
J'ai l'impression que le mot « qualité » était dans vos propos, mais que la question de la mesure de la qualité reste posée.

Frédéric DESCOS :
Le ROI est peut-être un des seuls moyens de convaincre un Directeur financier de nous donner les moyens de réaliser notre projet.
Le ROI nous permet de déterminer un niveau d'investissement acceptable au regard des bénéfices attendus.

Louis DESILLE :
Dans notre contexte, le ROI est un des critères utilisés pour choisir entre différents projets d'investissement.
Pour décider de la mise en place de nos outils d'audit ou de contrôle interne, nous ne calculons pas un ROI au sens strict du terme, parce que le premier objectif n'est pas la réduction de coût mais, par exemple, la conformité à Sarbanes-Oxley. Donc, on se dit : « On va s'y conformer et on va mettre en place le dispositif qu'il faut. » A noter qu'il s'agit de niveaux d'investissement qui restent relativement faibles.

Jean-Claude HILLION :
Farid ARACTINGI est en ligne, là-dessus ?

Farid ARACTINGI :
Je suis bien d'accord avec vous, l'objectif du calcul du ROI est effectivement de convaincre la Direction Financière et le Contrôle de Gestion : ils sont les gardiens du temple dans un environnement de ressources limitées.
Mais on ne peut pas le faire « au raz des pâquerettes » : il convient d'être porteur d'un véritable projet. Pour notre part, nous portions un objectif de conduite du changement, de standardisation et d'intégration Risques / Audit. Après, il faut trouver les bons arguments qui permettront, lors d'un comité des investissements, de privilégier notre dépense à une autre.

Michel METAYER :
Il y a des arguments que l'on peut effectivement apporter. Par exemple, un outil est toujours un atout pour mieux répondre à des obligations réglementaires (LSF, SOX, rapports de contrôle interne, etc.).
La fiabilisation du dispositif de contrôle interne et le fait de pouvoir mener plus de missions sur une période donnée sont des autres atouts.
Tout ceci est peu quantifiable dans l'absolu, mais c'est quand même un message qui porte à partir du moment où l'on dit : « Attention, on va pouvoir rendre compte de la valeur de notre contrôle interne, renforcer les bases et donc apporter plus de sens. »

© IFACI

Thierry POMMIER :
Je pense que, vis-à-vis de nos dirigeants, l'impact financier, notamment d'une fraude, peut être mis en rapport avec un coût d'investissement. Celui-ci, même dans une plus petite structure, peut paraître très faible par rapport aux impacts de tels dysfonctionnements.

Michel METAYER :
L'audit interne a besoin de deux outils :

- un outil de gestion de mission avec quatre fonctionnalités :
  - la construction du plan ;
  - le programme de travail ;
  - le suivi des recommandations, qui est fondamental, c'est le nerf de la guerre ;
  - le *reporting*.
- un extracteur de données qui est absolument indissociable de la preuve, de la piste d'audit. Améliorer l'extracteur est fondamental, parce que c'est justement là qu'on va pouvoir mettre en exergue les dysfonctionnements des fraudes, etc.

Thierry POMMIER :
Je souhaite attirer l'attention sur les risques liés à ces extractions. Dans toutes les directions opérationnelles, on fait tourner des extracteurs. De ce fait, le management intermédiaire est rassuré par ces outils d'analyse, ces extractions de données. Et tout le monde dort tranquille, sauf qu'un jour, il y a un incident majeur.

Michel METAYER :
C'est à l'audit, à mon avis, de donner de l'intelligence à l'analyse de cette extraction. Il est vrai qu'une extraction qui est donnée tous les mois, depuis 10 ans, peu de personnes finiront par la regarder. L'audit peut avoir un regard différent pour faire ressortir des éléments clés. Je crois beaucoup à la valeur de l'extraction de données… intelligente.

Farid ARACTINGI :
Dans une vision un peu plus holistique, notre système intégré va effectivement pouvoir partir depuis le *business process* jusqu'au plan d'action en passant par les référentiels de contrôle interne, par les risques et leur cartographie, par le plan d'audit, par la gestion de la mission, par les recommandations et par les plans d'action consécutifs à nos recommandations.
Je crois que c'est un élément important pour pouvoir mettre notre activité dans un flot continu qui permet d'améliorer à la fois son alignement par rapport aux enjeux de l'entreprise et l'efficacité de son exécution, et donc finalement, la communication que l'on peut en faire vis-à-vis de la Direction Générale.
Pour cela, la standardisation est évidemment une condition de succès. Mais au global, l'intégration est en soi quelque chose d'extrêmement utile et d'extrêmement efficace.

© IFACI

Michel METAYER :
J'ai constaté que l'information que l'on donne est beaucoup plus claire, fréquente, renouvelée. Et les questions, en comité des risques, en comité d'audit, sont plus fondées également, et plus fréquentes, parce que le matériel que l'on donne au travers de la mise en place de cet outil est meilleur, tout simplement.
L'outil génère également du besoin. C'est-à-dire qu'à partir du moment où l'on comprend qu'il y a matière exploitable, on a un effet réentrant, comme on dit.

Jean-Claude HILLION :
Est-ce que le véritable projet, à la lumière de ce que vous venez de dire, ce n'est pas tout simplement l'amélioration des performances de l'audit ?

Farid ARACTINGI :
Il est évident que le projet, in fine, c'est l'amélioration de la performance de l'audit, mesurée à travers des indicateurs qualitatifs ou à travers des indicateurs plus quantitatifs. Mais aussi à travers l'appétence de l'entreprise pour des missions d'audit interne qui ne soient pas uniquement des missions de pure conformité réglementaire – appétence que nous avons suscitée par une crédibilité restaurée de *business partner*, et qui s'alimente des demandes supplémentaires des dirigeants de l'entreprise pour des missions d'audit complémentaires au plan d'audit, en cours d'année.

Louis DESILLE :
Je pense que la difficulté reste toujours la même, c'est-à-dire être capable de mettre des chiffres derrière cet indicateur et d'en voir la progression.
Il y a des indicateurs qui peuvent effectivement concourir à montrer une progression de la performance de l'audit, mais ils nécessitent d'être conçus de manière à ce que leur interprétation soit cohérente dans la durée.

Michel METAYER :
Attention à l'effet pervers qui est l'utilisation de l'outil avec un manque de réflexion : à partir du moment où un référentiel est embarqué, l'auditeur interne peut suivre des objectifs d'audit et le programme de travail automatiquement extrait du référentiel.
L'outil peut donc conduire à une espèce de standardisation à l'extrême, qui pousse l'auditeur à se satisfaire du respect du référentiel qui est embarqué, en abandonnant une certaine vision critique. Donc, attention à l'amélioration de la performance qui continue, pour moi, à ne pas être un objectif prioritaire. Les objectifs prioritaires sont de réaliser de meilleures missions avec des pistes d'audit fiables, d'apporter du sens aux extractions, d'avoir une homogénéité de méthodes.
Que l'auditeur dépasse de 7, 8, 10 % le budget temps, ce n'est pas pour moi quelque chose de dramatique.

© IFACI

Jean-Claude HILLION :
Finalement, les outils n'arrivent-ils pas à renforcer le caractère purement formel de la démarche au détriment du fond ? Autrement dit, est-ce l'arbre qui cache la forêt ?

Farid ARACTINGI :
Je crois que le système sera un bon moyen d'harmoniser la forme pour permettre aux auditeurs de travailler sur le fond.

Louis DESILLE :
En fait, on utilise également un référentiel unique constitué de modèles de programme de travail, par processus ou par type d'entité.
Nos auditeurs internes proviennent de tous les métiers du Groupe avec généralement une expérience de management opérationnel, et font un passage de 3 ans à l'audit interne : on doit nécessairement leur donner une base commune suffisante, d'abord par une formation qui dure un mois et surtout par la mise à disposition de ces modèles de programme de travail qui sont non seulement une aide sur la forme, mais aussi sur le fond. Ils gagnent donc du temps. Et ils peuvent enrichir ce référentiel, compte tenu du contexte particulier de la mission. Pour moi, c'est aussi un progrès sur le fond, pas seulement sur la forme.

Thierry POMMIER :
J'élargis la réflexion sur l'urbanisme du contrôle interne. Au vu de la journée, je suis convaincu qu'il faut des solutions plutôt intégrées répondant aux attentes des différents acteurs du contrôle interne (audit interne, contrôle interne, directions opérationnelles et fonctionnelles).

Farid ARACTINGI :
Concernant notre système GRC, notre vision a consisté à partir du processus métier jusqu'au plan d'actions consécutif à nos recommandations. Il comprend donc :

- des modules de contrôle interne, y compris les référentiels de contrôle interne et les questionnaires d'auto-évaluation ;
- les cartographies des risques, à la fois *bottom-up* et *top-down* ;
- le processus audit interne :
  - la création et l'évolution du plan d'audit : traçabilité des demandes de mission, planification des missions, *staffing*, gestion des compétences, etc. ;
  - les programmes de travail ;
  - la gestion de la mission : identification des dysfonctionnements et meilleures pratiques, risques, enjeux, causes racine, recommandations ;
  - le suivi des plans d'actions : transparence vis-à-vis des opérationnels et contrôleurs de gestion, à tous les niveaux hiérarchiques.

© IFACI

Il faut aussi prévoir l'implication des entités opérationnelles pour traiter les cartographies des risques et déployer le progrès suite aux missions d'audit, par exemple, avec des propriétaires de plans d'actions pour le suivi des recommandations.

Louis DESILLE :
Dans un certain nombre de cas, on n'a pas déterminé de ROI au sens strict du terme mais nous avons assez systématiquement fait un bilan de projet.

Jean-Claude HILLION :
Ce qui ressort très manifestement, quelle que soit la diversité de vos approches, c'est que vous avez été porteurs d'un projet, à titres différents : actualisation des normes ; gestion du changement / adaptation, conformité réglementaire.
In fine, l'enjeu est le regard que porte la direction sur votre utilité, sur la valeur ajoutée que vous apportez à l'organisation. Et j'ai cru entendre que les outils aidaient à améliorer cette valeur ajoutée, à la parfaire, et qu'effectivement si cette valeur ajoutée n'est pas valorisable (en dépit de la question posée au début de la table ronde), il ne peut être nié qu'il y ait quand même un avantage certain à retirer de la mise en œuvre d'outils d'audit et de contrôle internes, que ce soit en termes d'amélioration de la qualité des travaux, donc de valeur ajoutée, comme de la réponse aux obligations réglementaires de l'organisation.

© IFACI

ANNEXE 15 – MODÈLE DE MATURITÉ

	Services & Role of IA (S&R)	People Management (PM)	Professional Practices (PP)	Performance Management & Accountability (PM&A)	Organizational Relationships & Culture (OR&C)	Governance Structures (GS)
Level 5 -Optimizing	IA Recognized as a Change Agent	Leadership Involvement with Professional Associations Workforce Projection	Continuous Improvement in Professional Practices Strategic IA Planning	Public Reporting of IA Effectiveness Public Reporting of IA Products	Effective and Ongoing Relationships	Independence, Power and Authority of the IA Activity
Level 4 -Managed	Assurance on Governance, Risk Management, and Control	IA Activity Supports Professional Bodies IA as a Management Development Tool Workforce Planning	Audit Strategy Leverages Organization's Management of Risk	Integration of Qualitative and Quantitative Performance Measures	CAE Advises and Influences Top-Level Management	Independent Oversight of the IA Activity CAE Reports to Top-Level Authority
Level 3 - Integrated	Performance / Value-for-Money Audits Advisory Services	Professionally Qualified Staff Team Building and Competency Workforce Coordination	Quality Management Framework Risk-Based Audit Plans	Cost Information Performance Measures IA Management Reports	Integral Component of Management Team	Management Oversight of the IA Activity Funding Mechanisms
Level 2 - Infrastructure	Compliance Auditing	Individual Professional Development Skilled People Identified and Recruited	Professional Practices and Processes Framework Audit Plan Based on Management / Stakeholder Priorities	IA Business Plan IA Operating Budget	Managing within the IA Activity	Reporting Relationships Established Full Access to the Organization's Information, Assets and People

Initial *- Ad hoc and unstructured; isolated single audits or reviews of documents and transactions for accuracy and compliance; outputs dependent upon the skills of specific individuals holding the position; no specific professional practices established other than those provided by professional associations; funding approved by management, as needed; absence of infrastructure; auditors likely part of a larger organizational unit; no established capabilities; therefore, no specific key process areas.*

The Internal Audit capability Model (IA. CM) for the public sector / The IIA Research Fondation - Mac Rae

© IFACI

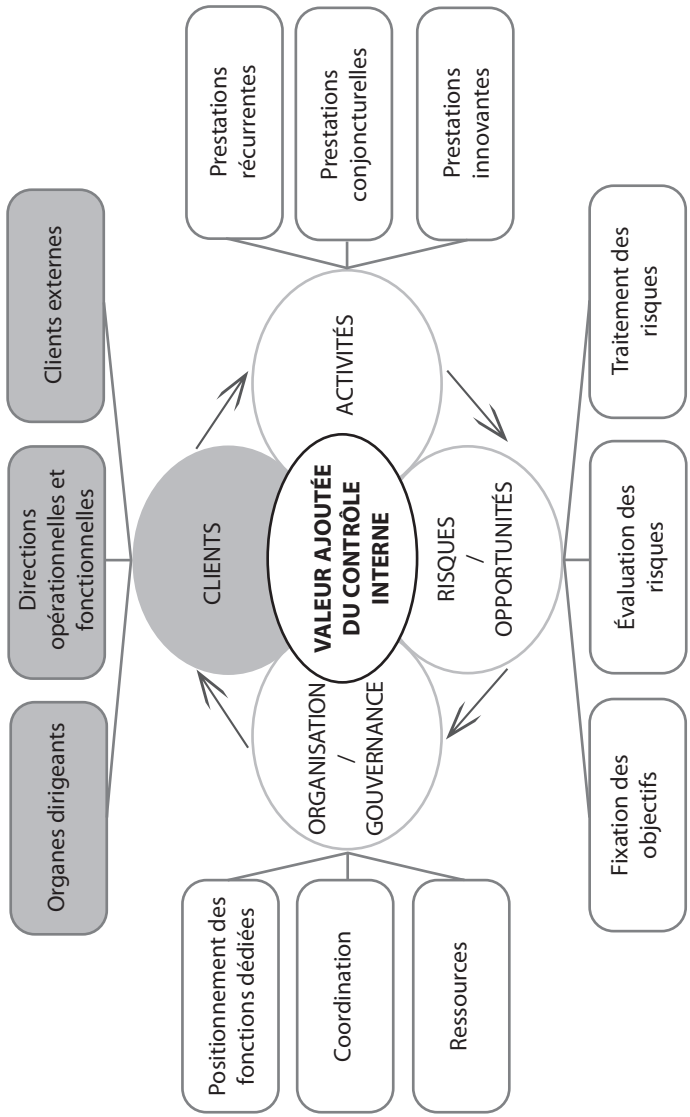
ANNEXE 16 – Synthèse des valeurs ajoutée produites par les démarches d'audit interne et de contrôle interne

VA PRODUITES (exemples)	VALORISATION	ESTIMATION	MODE D'ESTIMATION
EVITER DES COUTS / BENEFICIER DE PRODUITS (en K euros)			
Eviter le risque d'erreur			
Diminuer les coûts de gestion			
Eviter les risques de fraude			
TOTAUX	0	0	
TOTAL	0		

VA PRODUITES	EXEMPLES
ASSURER LA QUALITE DE L'INFORMATION	
Améliorer ou maintenir la qualité de l'information utilisée	
Améliorer le suivi de l'activité des services	
S'ASSURER DU RESPECT DES LOIS REGLEMENTS ET ENGAGEMENTS	
Eviter une non-conformité	
ASSURER LA CONTINUITE DES OPERATIONS	
Eviter un arrêt d'activité	
Eviter le risque de déperdition de savoir-faire	
CONTRIBUER AU MAINTIEN DE L'IMAGE DE L'ENTREPRISE	
Assurer une qualité de prestations rendues auprès des clients	
AMELIORER LA QUALITE DU SERVICE RENDU A NOS CLIENTS OU AU PROFIT DE L'ENTREPRISE	
S'assurer de la qualité du service rendu à nos clients	
Amélioration de la prestation rendue à l'entreprise par les fournisseurs	

© IFACI

ANNEXE 17 – DOMAINES D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

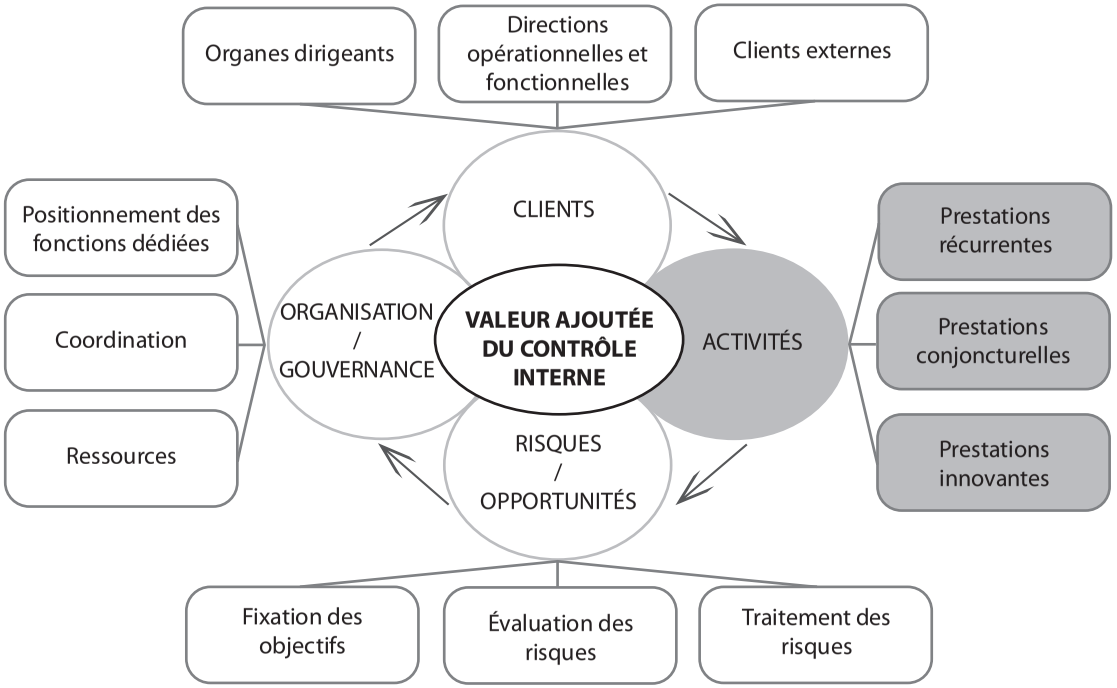


© IFACI

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Organes dirigeants	Direction Générale	« Support »	Taux d'activités correspondant à une demande de la direction générale	
		Vision Groupe	- Qualité et régularité des informations remontées par les entités locales - Hiérarchisation des informations / risques - Intégration de nouvelles entités	Cf. annexe 8 p. 133 taux de conformité (ou taux de déficience) par entités, par processus
	Comité d'audit	Suivi de l'efficacité	Maîtrise des risques actuels, Détection prévention des risques émergents	Cf. Volet activités / Cartographie
		Communication	*Reporting* synthétique sur les enjeux majeurs	Cf. annexe 8 p. 133
Management (Directions opérationnelles et fonctionnelles)	Opérationnel	Aider les managers opérationnels à assumer leur responsabilité de 1er niveau	- Nombre de missions de formation / de sensibilisation demandée, réalisée - Enquête de satisfaction	Cf. annexe 12 p. 141 Enquêtes de satisfaction Audit
		Communication claire, documentée , délais raisonnable	Politique pour communication clarifiant les enjeux (formalisme, validation, diffusion des outils d'analyse et de suivi des risques, rapport d'audit, etc.)	75% des communications finales émises dans un délai de 3 semaines après la fin des travaux
		Accompagnement dans la conception / la mise en en œuvre / le suivi des plans d'action	Taux d'acceptations des plans d'actions de maîtrise des risques	Volet activités. Tableau de bord des fonctions dédiées
		Intégration dans le système de management	- Mobilisation des opérationnels / activité courante (documentation, déconnexion de la réalité des opérations) - Volumétrie des auto-évaluations et adéquation des activités de contrôle - Taux de couverture des processus majeurs - Qualité des contrôle applicatifs métiers	Cf. annexe 12 p. 141 Comparatif global du niveau de contrôle interne entre les entités
		Proactivité	Ratio contrôle préventif / détectif	
		Amélioration des processus (CI du SI, Diffusion de bonnes pratiques, re-engenering et simplification des opérations)	Simplification des procédure / gain de productivité, réduction des délais	Volet risque / opportunité
	Directions fonctionnelles	Relations clients / fournisseurs	- Niveau d'information des fonctions support sur leurs responsabilités en matière de contrôle interne - Implication des directions fonctionnelles dans la définition des risques et contrôles clés sur leur propre processus et en support aux opérationnels pour les processus transverses	Cf. annexe 7 p. 129
Clients externes	Régulateurs	Rapport de contrôle interne	- Procédure de rédaction et de validation du rapport (Rôle et responsabilités des acteurs impliqués) - Contrôle des données consolidées	

© IFACI

Activités



Le tableau ci-après présente une série d'activités qui pouront être classées sous la typologie « prestations récurentes / prestations conjoncturelles / prestations innovantes » et selon le niveau de maturité du dispositif de contrôle interne et le type d'organisation en place.

© IFACI

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Pilotage	Politique de contrôle interne	Les objectifs du dispositif de contrôle interne sont clairement identifiés		
		La politique est cohérente avec les objectifs de l'organisation		
		La politique est validée par les organes dirigeants		
		Le périmètre du dispositif de contrôle interne est déterminé		
		Une gradation des exigences est éventuellement fixée (selon la taille, les enjeux, le niveau de maturité, etc.)		
		Les acteurs et leur responsabilité à l'égard du DCI sont identifiés		
		Environnement de contrôle favorable ("tone at the top", règle de conduite diffusées et surveillées, etc.)		
	Cartographie des risques	Une méthode claire et connue des principaux acteurs (Typologie des riques, critères d'évaluation quantitatifs / qualitatifs, approche par les processus et/ou consolidée, etc.)		cf. bibliographie (p.187)
		Un maître d'ouvrage dûment mandaté (direction des risques, du contrôle interne, audit interne, cartographie consolodiée, etc.)		
		Des contributeurs en ligne avec les objectifs de la cartographie (Top management et/ou responsables d'entité)		
		Une intégration des mesures de traitement autres que le contrôle interne		
		Une cartographie dynamique (actualisation régulière de l'dentification des risques et de leur évaluation, suivi des plans d'actions)		
	Système d'information	Outils dédiés à la surveillance du dispositif (base incident, outils de suivi des plans d'actions, etc.)		
		Surveillance continue intégrée dans les applications métiers		
		Reporting vers les clients		
	Contrôle budgétaire et de gestion des fonctions dédiées	Etablissement du budget des fonctions dédiées		
		Tableau de bord de l'activité des fonctions dédiées	- Taux de réalisation du plan d'audit / du plan de contrôle - Taux d'application des recommandations des rapports de mission par année et niveau de priorité des recommandations - Nombre d'opinions émises, validées, mises en œuvre	Cf. annexe 12 p. 141 - Contribution du contrôle interne à des objectifs opérationnels - Exemples d'indicateurs performance utilisés dans les services d'audit interne - Une étude de cas
	Veille	Veille interne sur les risques émergents, les réorganisations qui peuvent affecter le dispositif de contrôle interne		
		Veille externe sur l'évolution des risques (notamment de conformité)		
		Benchmarking sur les meilleurs pratiques de contrôle interne		

© IFACI

ANNEXE

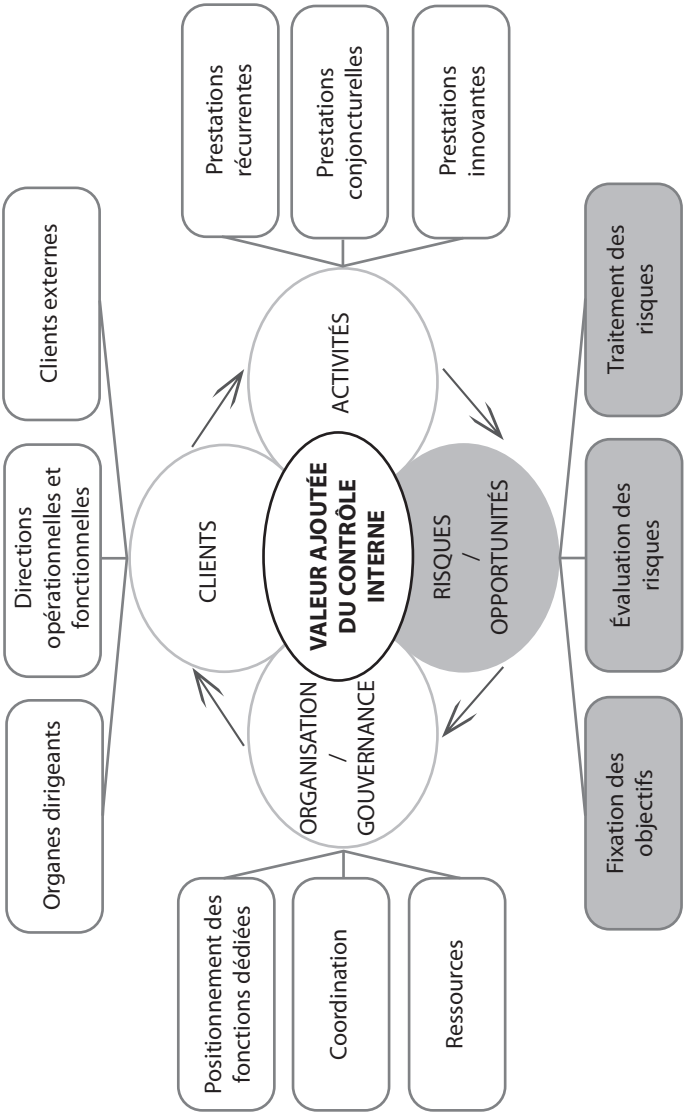
Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Déploiement	Référentiel de contrôle interne	Outil adapté aux enjeux de l'organisation et à sa politique de contrôle interne		
		Validation des principes par la direction générale		
		S'appuie sur des référentiels de place		
		Diffusion du référentiel		
		Validation des activités de contrôle spécifiques par les managers		
		Application du référentiel intégrée dans la responsabilité managériale		
		Vérification de l'efficacité		
	Planification des activités	Déclinaison de la politique		
		Formalisation des rôles et des activités		
		Ordonnancement des activités (support méthodologique, accomplissement, surveillance, *reporting*)		
Evaluations	Auto-évaluation	Définition des acteurs		
		Définition du périmètre	Taux de couverture	
		Construction et calibrage de la méthode (questionnaires, ateliers, etc.)		
		Mise à disposition d'un outil (formation des utilisateurs, maîtrise du référentiel*, responsabilisation des managers, etc.)	- Qualité des participants aux formations - Lettres d'attestation	
		Consolidation et analyse des résultats	- Taux de réalisation - % d'entités ayant x% de contrôles satisfaisants - Evolution année n/n-1	Cf. annexe 12 p. 141 - Statistiques d'auto-évaluation - Niveau de contrôle interne par entité
		Suivi des plans d'actions	Fréquence de suivi, de restitution, intervention de la hiérarchie	
	Tests de contrôle interne	Définition du périmètre et des acteurs		
		Méthode de test et critères d'analyse		
		Reporting	- % de réalisation - Nombre de contrôles et classement des résultats (not designed, not documented, not operating). Ventilation selon les processus et/ou les entités	Cf. annexe 12 p. 141 - Statistiques d'auto-évaluation - Niveau de contrôle interne par entité

© IFACI

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Evaluations *(suite)*	Audit interne	Conformité aux meilleures pratiques professionnelles	Planification fondée sur les risques	
		Evaluation globale du dispositif de contrôle interne		
		Evaluation du maillage du dispositif de contrôle interne avec le processus de management des risques et le gouvernement d'entreprise	Exemple de missions	
	Rapport de contrôle interne	Conformité aux exigences du régulateurs et aux besoins des organes dirigeants		
		S'appuie sur des informations fiables et documentées		
		Processus d'élaboration, de validation, de diffusion formalisés et efficaces		
	Boucle d'amélioration	Les résultats des différents types d'évaluation sont mis en cohérence		
		Les plans d'actions sont hiérarchisés et suivis		
		Les retours d'expérience sont capitalisés et mutualisés	Nombre de formations demandées aux fonctions dédiées	
		Accompagnement du changement		
Coordination	Cartographie des prestataires d'assurance	Recensement des fonctions dédiées aux risques / contrôles et des fonctions associées (ex. directions fonctionnelles)		
		Définition et acceptation des rôles respectifs		
		Définition d'actions conjointes (ex : cartographie, rapport de contrôle interne, etc.)		
	Formalisation	Charte de contrôle interne		
		Modalités de la coordination verticale (structure centrale et équipes locales) et horizontale (entre fonctions dédiées ou associées)		
		Structures de coordination efficaces (redondances évitées, lacunes comblées, etc.)		
	Implication de la direction générale	Pilotage effectif par au moins un membre du comité exécutif (arbitrage des priorités, des ressources, des mandats, etc.)		
		Le contrôle interne est présent dans les discours et les actes		

© IFACI

Risques / opportunités



© IFACI

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Fixation des objectifs de l'organisation	Les objectifs sont clairement établis par le management	Recensement des objectifs opérationnels (rentabilité, performance, sauvegarde des actifs)		
		Recensement des objectifs de *reporting* (information financière et non financière communiquée en interne ou en externe)		
		Recensement des objectifs de conformité aux exigences externes et aux instructions de la direction générale		
	Les objectifs sont en ligne avec la mission de l'entité	Validation de la direction générale		
		Avis du Conseil		
	Les objectifs sont cohérents avec l'appétence pour le risque de l'organisation			
Evaluation des risques	Identification des événements suceptibles d'affecter la réalisation des objectifs	Recensement des risques et des opportunités		
	Mesure du risque	Evaluation de l'impact		
		Evaluation de la probabilité		
		Risque résiduel / risque inhérent	Evolution du risque résiduel	Cf. annexe 16 p. 173

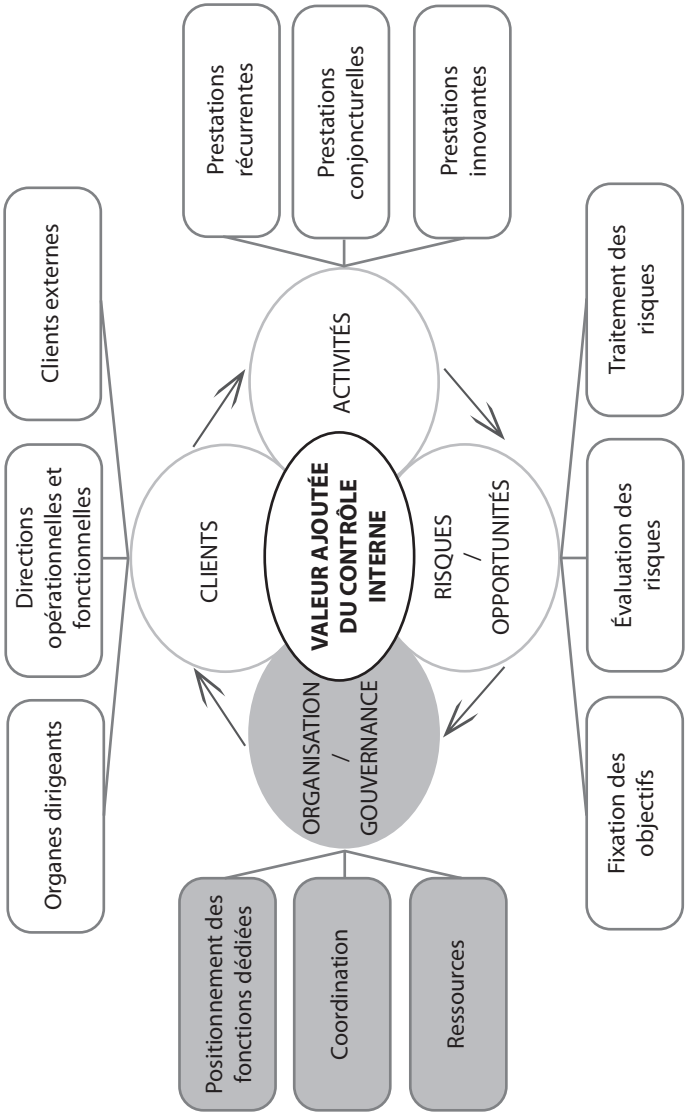
© IFACI

ANNEXE

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Traitement des risques	Formalisation	Etablissement d'une cartographie	Taux de couverture par l'audit interne / le contrôle interne	100% des risques très significatifs et 80% des risques significatifs couverts tous les 2 ans
	Explicitation des différentes solutions	Evitement		
		Réduction	Coût des défaillances évités (ex : double paiement, réclamations clients, fraudes détectées)	
		Partage		
		Acceptation		
	Evaluation des traitements possibles	Conséquence sur la probabilité et l'impact		
		Coûts / bénéfices	Coûts / gains potentiels des plans d'actions de contrôle interne	Exemple, chez un industriel : - Montant des remboursement sur des factures indues suite à l'amélioration des contrôles à la réception - Simplification et automatisation du suivi des recettes engendrant des économies de temps / reconciliation - Amélioration du cash flow grâce a un meilleur suivi des factures et à la renégociation des échéances de paiement
	Sélection du ou des traiements	Traitement proportionné aux enjeux		
		Traitements compémentaires et coordonnés		
	Suivi	Activités de contrôle de l'efficacité du traitement	ROI effectif de certains plans d'actions	- Cf. Annexe 7 p. 129 - Cf. Annexe 16 p. 173 - Montant des remboursements indus à la suite de l'instauration d'un nouveau dispositif de contrôle - Amélioration de la qualité des prestations externalisées (indicateurs du SLA) - Conformité des paramètres clients / contrats - Amélioration du *Cash flow* - Audit post cellule de crise PCA
		Boucle de retour		

© IFACI

Organisation / gouvernance



© IFACI

ANNEXE

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Positionnement des fonctions dédiées	Niveau de rattachement	Cohérent avec les objectifs		
		Indépendance		
		Efficace (capacité de dialogue, prise en compte des préconisations)		
	Organisation des fonctions dédiées	Direction(s) audit interne, contrôle interne, risques distinctes ou non		
		Uniquement centrale		
		Des relais locaux hiérarchiques rattachés à la fonction centrale ou non		
Coordination (cf. Mintzberg _ structure et dynamique des organisations)	Acteurs de la coordination	Fonctions dédiées		
		Fonctions support		
		Opérationnels		
	Nature de la coordination	Ajustement informel		
		Supervision directe		
		Standardisation des procédés		
		Standardisation des qualifications		
		Qualité de l'équilibre autonomie/échanges		

© IFACI

Domaines	Composantes	Descriptifs	Indicateurs	Exemples
Ressources	Ressources humaines	Formalisation des postes et des fonctions		Complémentarité des postes (conception-méthodes / réalisation / supervision / restitution)
		Dimensionnement des services dédiés (benchemarking, propotionné aux enjeux)		
		Utilisation d'un référentiel de compétences techniques, comportementales, métier (liées à la stratégie, aux activités / parties prenantes de l'organisation, du secteur)		
		Gestion des recrutement et des carrières	Attractivité des fonctions / pépinière de talents	X% des sortants à des postes de management y% de recutement en interne
		Gestion de la sous-traitance	Coût d'opportunité	
	Systèmes d'information	Gestion d'une application dédiée	Besoins, spécifications fonctionnelles et modalités d'accès, gestion de la relation avec le prestataire interne ou externe)	
		Sources d'informations	Recensement (existence, fiabilité, accès) Modalités d'extraction des données	
		Reporting		
	Méthodes	Veille sur les référentiels professionnels et les référentiels métiers	Les auditeurs et les contrôleurs internes s'informent sur les instructions et politiques du Groupe	
		Fonction dédiée orientée « clients »	Mise en regard des attentes des parties prenantes / l'analyse objective des risques effectuées par les fonctions dédiées	Cf. Annexe 15 p. 172 Modèle de maturité
		Formalisation des activités de déploiement, suivi amélioration du dispositif		
	Budget	Optimisé		Cf. volet Activités / Budget fonctions dédiées
				Déplacements
				Formation

ANNEXE

© IFACI

© IFACI

BIBLIOGRAPHIE

LÉGISLATION

International

Sarbanes- Oxley Act of 2002
http://www.sec.gov

Basel II : International convergence of capital standards : a revised framework / Comité de Bâle. – 2005.

Europe

Solvabilité II
Directive 2009/138/CE du Parlement européen et du Conseil du 25 novembre 2009 sur l'accès aux activités de l'assurance et de la réassurance et leur exercice (solvabilité II) (refonte)
Publiée au Journal officiel L 335/1 du 17 décembre 2009 (p. 87-107)
Parlement européen

8e directive
Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés
Publiée au Journal officiel L 157 du 9 juin 2006 (p. 87-107)
Parlement européen

8e directive : transposition
Ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 transposant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et relative aux commissaires aux comptes
Publiée au Journal officiel n° 0286 du 9 décembre 2008

4e & 7e directives
Directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, 83/349/CEE concernant les comptes consolidés, 86/635/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des banques et autres établissements financiers, et 91/674/CEE concernant les comptes annuels et les comptes consolidés des entreprises d'assurance
Publiée au Journal officiel L 224 du 16 août 2006 (p. 1–7)

© IFACI

4e & 7e directives : transposition
Loi n° 2008-649 du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire
Publiée au Journal officiel n° 0155 du 4 juillet 2008 (p. 10705)

Loi DDAC portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (4e & 7e directives)
Loi n° 2008-649 du 3 juillet 2008 portant diverses dispositions d'adaptation du droit des sociétés au droit communautaire (1)
Publiée au Journal Officiel n° 0155 du 4 juillet 2008 (p. 10705)

France

Loi n°2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière (LSF)
Publiée au Journal Officiel n° 177 du 2 août 2003 (p. 13220)

Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)
Publiée au Journal officiel n° 177 du 2 août 2001 (p. 12480)

Règlement n° 97-02 du 21 février 1997 relatif au contrôle interne des établissements de crédit et des entreprises d'investissement [modifié par l'arrêté du 19 janvier 2010]
Publié au journal officiel n° 0036 du 12 février 2010 (p. 2532)

Décret n° 2006-287 du 13 mars 2006 relatif au contrôle interne des entreprises d'assurance et modifiant le code des assurances
Publié au Journal officiel n° 62 du 14 mars 2006 (p. 3833)

Décret n° 93-1004 du 10 août 1993 modifiant les dispositions du code de la sécurité sociale relatives à la gestion financière des organismes de sécurité sociale du régime général
Publié au Journal officiel n° 190 du 18 août 1993 (p. 11683)

Décret n° 2008-468 du 19 mai 2008 relatif au contrôle interne des institutions de prévoyance, des mutuelles et de leurs unions
Publié au Journal officiel n° 0117 du 21 mai 2008 (p. 8221)

DISPOSITION ET RECOMMANDATION DE PLACE

Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne / IIA ; trad. de l'anglais par IFACI. - 2009.

© IFACI

Rapport 2009 de l'AMF sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne / AMF. - 8 décembre 2009
http://www.amf-france.org/documents/general/9215_1.pdf

Recommandation de l'AMF sur les facteurs de risque : mise à jour du guide d'élaboration des documents de référence / AMF. – Mise en ligne le 29 octobre 2009
http://www.amf-france.org/documents/general/9145_1.pdf

Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : Cadre de référence / AMF. 2010 (Édition revue et augmentée du cadre de référence publié en janvier 2007)
Contient : Le guide d'application de l'AMF relatif à la gestion des risques et au contrôle interne de l'information comptable et financière publiée par les émetteurs

Conclusions du groupe de place de l'AMF sur l'ordonnance du 8 décembre 2008.
Rapport sur le comité d'audit / Groupe de travail présidé par Olivier Poupart - Lafarge, membre du Collège de l'AMF. – 14 juin 2010
http://www.amf-france.org/documents/general/9456_1.pdf

La pratique du contrôle interne : COSO report / IFACI ; PWC. - Editions d'organisation, 2003.

BONNES PRATIQUES / ENQUÊTES

Gouvernement d'entreprise

Le Rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise / IFA ; IFACI.
IFA / IFACI, © 2009

Prise de position IFA / IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise / IFA ; IFACI
IFA / IFACI, © 2009

Audit interne

Knowledge report measuring internal audit performance
IIA, 2009

Théorie et pratique de l'audit interne, 7e éd. / Jacques RENARD ; préf. par Louis GALLOIS. - Eyrolles, 2009

A balanced scorecard framework for internal auditing departments / Mark L. FRIGO.
IIA, 2002

Performance auditing : A measurement approach, 2nd ed. / Ronell B. RAAUM ; Stephen L. MORGAN.
IIA, 2009

Saywer's internal auditing : The practice of modern internal auditing, 5th ed. / Lawrence B. SAWYER ; Mortimer A. DITTENHOFER ; James H. SCHEINER.
IIA, 2003

Private companies: are your internal controls supporting your business strategy?
PWC, © 2006

Contrôle interne

Commentaires relatifs à la transposition des 4e, 7e et 8e directives européennes / Groupe Professionnel « Contrôle Interne »
IFACI, © 2009

Des clés pour la mise en œuvre du contrôle interne : du bon usage du cadre de référence de contrôle interne de l'AMF / Unité de Recherche de l'IFACI
Cahier de la Recherche
IFACI, 2008

L'urbanisme du contrôle interne : comment en améliorer l'efficacité ? Quelle place pour l'audit interne ? [Prise de position de l'IFACI] / IFACI
IFACI, 2008

Le Contrôle interne du système d'information des organisations : guide opérationnel d'application du cadre de référence AMF relatif au contrôle interne / IFACI ; CIGREF.
IFACI / CIGREF, 2009

L'Auto-évaluation du contrôle interne / Unité de Recherche de l'IFACI
Cahier de la Recherche
IFACI, 2005

Les Pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009 : Enquête 2009 / (ouvrage collectif)
IFACI, 2010

Contrôle interne et qualité : pour un management intégré de la performance / Unité de Recherche de l'IFACI
Cahier de la Recherche
IFACI, 2008

© IFACI

Audit et commissariat aux comptes - 2009/2010 : guide de l'auditeur et de l'audité / (ouvrage collectif).
Francis Lefebvre, 2008

Management des risques / Fraude

Le Rôle de l'administrateur dans la maîtrise des risques / (ouvrage collectif)
IFA / AMRAE / PricewaterhouseCoopers / Landwell & Associés, 2009

Cartographie des risques / Groupe Professionnel Assurance.
Cahier de la Recherche
IFACI, 2006

Cartographie des risques / Groupe Professionnel Immobilier Locatif.
Cahier de la Recherche
IFACI, 2005

Why Management Fraud is Unstoppable / Manuel A. TIPGOS.
The CPA Journal, 2002

Secteur public

Internal audit capability modele (IA-CM) : For the public sector : Overview and application guide / (ouvrage collectif).
IIA, 2009

L'Audit interne et le management des collectivités territoriales : la cartographie des risques / (ouvrage collectif).
Cahier de la Recherche
IFACI, 2006

Autres

Mesurer la performance des ressources humaines / David Autissier ; Blandine Simonin.
Eyrolles, 2009

Maîtriser les défaillances des organisations en santé et sécurité au travail. La méthode Tripod / Julien Cambon ; Franck Guarnieri
Tec & Doc, 2008

© IFACI

Réalisation : Ebzone Communication (www.ebzone.fr)
Impression : Compédit Beauregard S.A. - 61600 La Ferté-Macé
N° d'imprimeur : 4475