



Adapter l'organisation de l'entreprise
pour une gestion efficace
des risques et des opportunités
dans une entreprise de taille intermédiaire



Contenu

page 03

Synthèse

page 05

I. Structurer la gouvernance des risques et des contrôles

1. Principales finalités du modèle
 2. Un élément d'un système plus large
-

page 11

II. Mise en œuvre et maintenance

1. Commencer par recenser les fonctions et les rôles
 2. Développer une compréhension commune du modèle
-

page 19

Deux exemples dans des PME

Le comité de pilotage de ce projet était constitué de :

- **Béatrice Ki-Zerbo**, Directeur de la recherche et des partenariats techniques, IFACI
- **Hervé Malherbe**, Directeur du contrôle interne, Engie. Membre du conseil d'administration de l'IFACI
- **Philippe Mocquard**, Délégué général, IFACI
- **Céline Van Hamme**, Directeur de l'audit et des risques, Hermès International. Membre du conseil d'administration de l'IFACI

Ce document a été conçu et rédigé par **Béatrice Ki-Zerbo**, Directeur de la recherche et des partenariats techniques de l'IFACI, avec l'assistance de **Bouchra Bajjou**, Chef de projets Recherche. Elles ont bénéficié du retour d'expériences de :

- **Jean-François Charbonnier**, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense
- **Mahmoud Cherfi**, Maîtrise des risques et Responsabilité sociétale, Bureau Véritas, Toulouse
- **Bruno Duval**, Président Directeur Général, SAVCO, Toulouse
- **Morgan Hellegouarch**, Directeur Audit Interne, Poste Immo
- **Philippe Marchal**, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema
- **Fabrice Rebor**a, Directeur de l'audit interne, ADECCO France
- **Franck Sodoyer**, Président Directeur Général, Tout à dom services
- **Laure Vagner-Shaw**, Chef de la mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques, Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

Synthèse

Gérer en confiance et efficacement : voilà en quelques mots l'ambition de tout dirigeant. C'est dans ce cadre que s'inscrit le modèle des trois lignes de maîtrise¹. Il vise à donner confiance sur :

- la capacité des différentes fonctions à identifier et à contribuer à la maîtrise des risques selon leur position dans l'organisation ;
- le niveau de coordination de ces fonctions ;
- les informations reçues quant à la maîtrise des risques ;
- l'efficacité des contrôles, proportionnés aux risques, aux opportunités et aux capacités des fonctions qui les gèrent.

À la fois proactif et défensif le modèle des trois lignes de maîtrise facilite la maîtrise des risques et des opportunités.

Ce document, à **visée pédagogique et pragmatique**, s'appuie sur des interviews. Notre propos est d'aider les dirigeants d'entité, les responsables de l'audit et du contrôle internes à adapter le modèle à leur contexte (mission, taille, moyens de chaque organisation) et à améliorer leur communication. Il rappelle et explicite :

- les objectifs du modèle,
- le positionnement des différentes fonctions et en particulier celles dédiées à l'audit interne, à la gestion des risques et au contrôle interne,
- les points d'attention,
- des bonnes pratiques de mise en œuvre.

Si la taille des organisations ne justifie pas toujours une sophistication allant jusqu'à la mise en place de fonctions dédiées, **les principes restent valables dans tous les cas.**

¹ Prise de position - Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance (IFACI - AMRAE)

Pourquoi organiser sa maîtrise des activités ? Le point de vue de deux dirigeants.

« Ce ne sont pas les obligations réglementaires qui nous obligent à maîtriser nos activités. Par la nature même de notre métier, il faut que nos clients aient confiance en nous. Or, ce lien de confiance se construit au quotidien. Il ne se décrète pas. »

Franck Sodoyer, Président Directeur Général, Tout à dom services

« Ce qui m'intéresse c'est d'entendre, tous les 3 mois, l'histoire collective autour de la gestion de ces risques : quelle parade a été mise en place par rapport au risque identifié ? Comment évolue notre performance ? »

Bruno Duval, Président Directeur Général, SAVCO, Toulouse

L'objectif de maîtrise et de coordination des activités est sans doute plus explicite dans les petites entités. Il doit être continuellement rappelé dans les entreprises plus complexes où **les fonctions de contrôle permettent de palier la distance créée entre la gouvernance et les activités.**

Pour nos interlocuteurs, la clé du succès repose sur l'adaptation du modèle à leur contexte. Mal compris, le modèle peut paraître technocratique et bureaucratique. Décliné de manière pragmatique, il permet de répondre efficacement aux attentes des dirigeants en matière de maîtrise de la performance durable.

« Les trois lignes de maîtrise apportent de la clarté et participent à l'évolution de notre entreprise d'autant que nous sommes dans un groupe en croissance par acquisitions.

Ce n'est pas un modèle d'organisation dogmatique, mais un cadre de fonctionnement à adapter aux réalités des risques de l'entreprise, aux compétences et expertises existantes et à l'architecture propre à chaque entreprise : implantations géographiques, relations des filiales avec le Groupe et leurs responsabilités en matière de contrôle interne. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« Ce n'est surtout pas un canevas d'organisation. C'est avant tout un outil d'analyse, un moyen de structurer l'information (notamment sur l'organisation existante) ou une trame pour se poser les « bonnes » questions. Aller plus loin, c'est se heurter à des difficultés de compréhension ou de validité du modèle. »

Jean-François Charbonnier, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense

I. Structurer la gouvernance des risques et des contrôles

Un entrepreneur indépendant ne peut pas dédier de postes complets aux fonctions décrites par le modèle des trois lignes de maîtrise. Pourtant, il en utilise certainement les principes : il doit savoir organiser son temps et ses tâches pour **développer son activité et ne pas perdre ses acquis faute de n'avoir pas anticipé des dysfonctionnements ou des obstacles.**

Quand l'activité commence à s'intensifier ou à se diversifier, des collaborateurs sont recrutés. Même dans les petites entreprises, chacun doit comprendre les objectifs de l'organisation et l'importance de sa contribution. Lorsque la structure se développe, l'activité se complexifie et génère des risques accrus s'il n'y a pas de grille de lecture commune et partagée pour :

- fixer les **priorités** et les faire évoluer ;
- préciser qui sont les **responsables de l'atteinte de ces objectifs** et leur devoir d'en rendre compte ;
- allouer les **ressources** en fonction des enjeux ;
- collecter et analyser une **information utile et fiable** et la diffuser aux personnes concernées ;
- **suivre** l'efficacité et les changements dans l'environnement.

Autrement dit, **la raison d'être de toute organisation étant de perdurer dans la réalisation de sa mission**, un cadre de gouvernance approprié répondant aux problématiques ci-dessus est indispensable. Le modèle des lignes de maîtrise donne des clés pour renforcer ce cadre.

« En tant que dirigeant, j'ai besoin de savoir si nos principaux risques sont maîtrisés.

A partir des 15-20 principaux risques identifiés par l'encadrement, il me faut exercer une pondération. Ce n'est pas facile mais c'est mon job de dirigeant de me positionner de manière étayée à partir de tous les arguments avancés (y compris ceux des actionnaires).

La gestion des risques majeurs engage une action collective aux différents niveaux hiérarchiques. Il faut entretenir ce dialogue. Il faut désintellectualiser le discours. Sinon vous vous faites plaisir et ceux qui vous « écoutent » ont l'œil terne et ne se sentent pas concernés. Par exemple, on ne justifie pas un plan d'actions parce « c'est écrit dans la norme ». Il doit être conçu pour répondre à cette recherche de sens sur le terrain. Sinon il ne se passe rien.

Ce qui est important c'est que l'ensemble du personnel y compris dans nos chantiers ait un retour de ce suivi et de leur rôle en la matière. Ils ont un devoir de vigilance qui n'est pas que théorique. J'ai instauré « la minute d'arrêt » où ils sont invités à lever la tête et à examiner ce qui se passe autour d'eux. Ils doivent signaler tout ce qu'ils trouvent anormal.

Tous les 3 mois, je revois les projections financières et qualitatives de chaque projet et je me fais raconter l'affaire. Je conçois des ajustements une fois, deux fois mais au-delà c'est qu'il y a un problème. Il faut savoir comment et pourquoi on a des écarts. »

Bruno Duval, Président Directeur Général, SAVCO, Toulouse

« Nous fonctionnons en franchise : c'est une modalité de gestion des risques.

Le franchisé est ambassadeur de la marque, mais reste porteur de son projet. Nous sommes là pour les aider à créer, développer, pérenniser leur entreprise dans le respect des engagements réglementaires et commerciaux. C'est dans cet esprit que nous avons instauré un système de redevances dégressives. Mon rôle est de créer du lien et de développer un sentiment d'appartenance alors que ces entités sont très différentes (selon le porteur de projet, les territoires...).

Autre caractéristique, nous évoluons dans un secteur très fortement réglementé parce que nos clients sont un public fragile et peuvent bénéficier d'aides de l'Etat. Nous pouvons faire l'objet de contrôles externes et devons pouvoir justifier notre agrément. Il existe un référentiel qui garantit à nos clients et partenaires, une prestation fiable et professionnelle. Différents aspects sont examinés dans le cadre de notre certification qualité : nos moyens, notre degré de transparence, notre organisation y compris en termes de ressources humaines et de suivi de la qualité des prestations. »

Franck Sodoyer, Président Directeur Général, Tout à dom services

1. Principales finalités du modèle

- L'action collective repose sur des objectifs clairs vis-à-vis desquels chaque acteur connaît sa responsabilité individuelle.
- ↳ Le modèle aide à la clarification des responsabilités respectives en matière de maîtrise des activités.

« C'est un exemple de dispositif de maîtrise d'activités permettant une définition claire des responsabilités tout en recherchant les synergies, convergences, collaborations et coordinations pour une meilleure performance. »

Jean-François Charbonnier, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense

-
- Contribuer à une mission commune, c'est faire le lien avec les activités connexes pour l'atteinte d'objectifs spécifiques articulés à ceux de l'organisation.
 - ↳ Le modèle organise les rôles de chaque fonction dans l'atteinte des objectifs de l'organisation.

- Les meilleures intentions du monde n'empêchent pas des dysfonctionnements.
- ↳ **Le modèle stimule la vigilance sur les causes et les conséquences de ces dysfonctionnements ainsi que leur maîtrise au niveau requis dans l'organisation.**

- Trop d'information tue l'information.
- ↳ **Le modèle permet de prioriser une information utile et fiable pour chaque acteur.**

- Les opérationnels doivent se focaliser sur la bonne conduite de leurs activités.
- ↳ **Le modèle permet de réduire la charge liée aux contrôles ou de combler les lacunes éventuelles.**

« Le contrôle interne est avant tout un acte managérial. Les managers devraient l'intégrer lorsqu'il vérifie, au fil de l'eau, la qualité de l'exécution des activités dont ils sont responsables. Le contrôle a posteriori vient en complément et devrait être effectué par les fonctions support et de contrôle. »

Morgan Hellegouarch, Directeur de l'audit interne, Poste Immo

- Pour prospérer, une organisation a besoin d'établir une relation de confiance avec ses parties prenantes.
- ↳ **Le modèle aide chaque fonction à être porteur de cette confiance.**

- L'organisation évolue dans un environnement mouvant et à ressources contraintes.
- ↳ **Le modèle facilite une information pertinente au service du pilotage de la performance.**

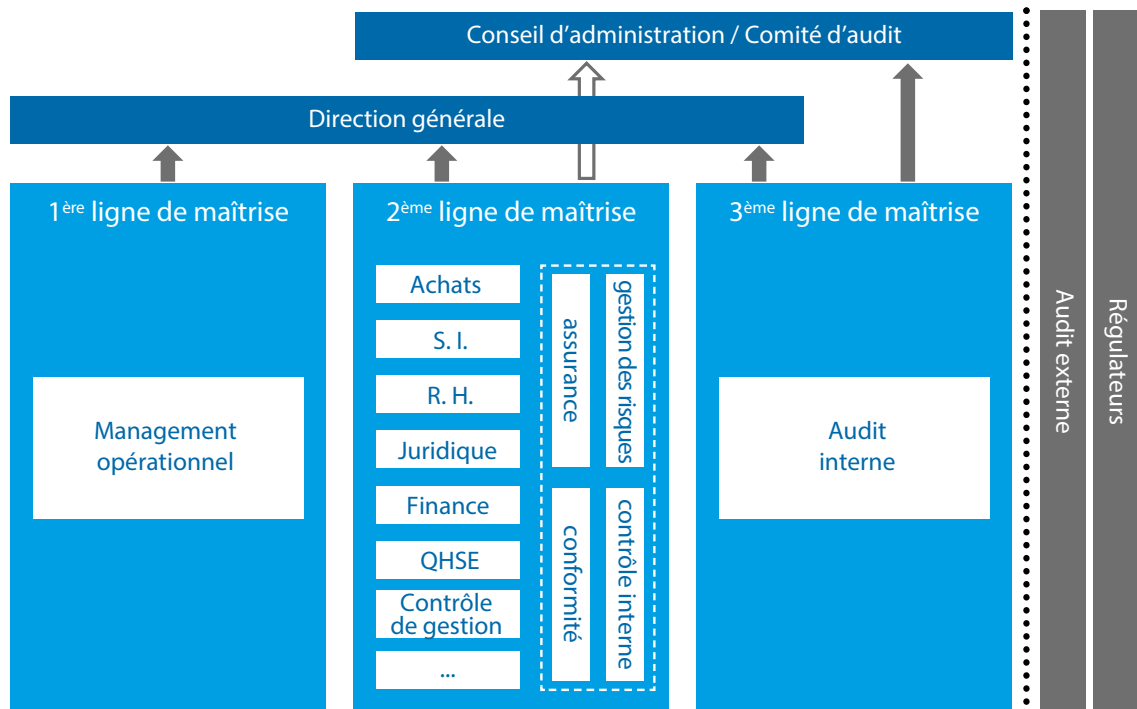
- Les responsabilités des directions générales, des conseils¹ et de leurs comités spécialisés en matière d'audit, de contrôle interne et de gestion des risques se sont accrues. Ces comités doivent gérer un volume d'informations complexes.
- ↳ **Le modèle donne l'assurance d'une coordination interne efficace et d'un traitement homogène des informations relatives aux risques.**

¹ Le terme « conseil » désigne l'organe de gouvernance le plus élevé (conseil d'administration, conseil de surveillance...). Le conseil peut déléguer à un comité spécialisé (comité d'audit, comité des risques...) le suivi de l'efficacité de la gestion des risques, du contrôle interne et de l'audit interne.

Dans une petite entreprise, le dirigeant peut cumuler certaines fonctions. L'intérêt du modèle est alors de formaliser les rôles nécessaires à la performance durable et de s'assurer que le dirigeant les a en tête et les distinguent bien (cf. Annexe).

Lorsque l'entreprise se complexifie (par développement de l'activité et des effectifs, éclatement géographique...), les responsabilités sont progressivement déléguées à des personnes puis à des structures dédiées. Il faut alors allier cette séparation des tâches (nécessaire pour être plus efficace dans l'atteinte d'objectifs assignés à chacun et pour limiter les conflits d'intérêts) avec une coordination effective (naturellement effectuée par le dirigeant d'une petite entreprise). Au fur et à mesure, les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne se formalisent et le modèle s'applique alors dans toutes ses composantes.

Modèle des trois lignes de maîtrise



Fonctions participant au dispositif de maîtrise globale des risques¹

¹ Adapté de la Prise de position - Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance (IFACI - AMRAE)

Dans le cadre du modèle des trois lignes de maîtrise :

- **la première ligne de maîtrise** correspond aux contrôles pilotés par le management ;
- **la deuxième ligne de maîtrise** est celle des différentes fonctions instituées pour assurer l'élaboration de procédures et de modes opératoires (achats, RH, système d'information, qualité, ...) ainsi que le contrôle interne, la gestion des risques et la conformité. Elle assiste les managers dans l'identification des risques, l'exécution des contrôles et la communication du niveau de maîtrise des activités ;
- **la troisième ligne de maîtrise** est celle de l'assurance indépendante fournie par l'audit interne. Fonction rattachée au plus haut niveau qui donne une évaluation objective et globale de l'efficacité des contrôles et des autres fonctions.

Chacune de ces trois « lignes » joue donc un rôle spécifique dans le cadre de la gouvernance. En quelques années, ce modèle c'est bien répandu. Ainsi, selon l'enquête CBOK (*Common Body Of Knowledge*) 2015 de la fondation de la recherche de l'IIA les organisations de 76 % des répondants en Europe (63 % en France) ont adopté le modèle¹.

Plusieurs de nos interlocuteurs l'ont adapté à leur contexte (intitulé des fonctions, structure de gouvernance) et le diffusent sur leur site Intranet ou lors des réunions d'ouverture des missions d'audit.

D'autres s'en servent comme **outil d'analyse pour mettre en évidence les rôles à clarifier** notamment entre la 1^{ère} et la 2^{ème} ligne ou encore entre entités opérationnelles ou géographiques et fonctions du Groupe. Compte tenu de l'environnement mouvant dans lequel évoluent les entreprises, cette analyse devrait être récurrente. Par exemple, la mise en œuvre de la loi Sapin II qui concerne les entreprises de plus de 500 salariés ou d'un chiffre d'affaires supérieur à 100 millions d'euros² peut nécessiter une revue des rôles et responsabilités en matière de lutte contre la corruption.

Enfin, certains responsables de l'audit interne l'utilisent pour **explicitier la valeur ajoutée de l'audit interne et son articulation avec la seconde ligne**. Notamment lorsque les fonctions dédiées de contrôle interne et de gestion des risques n'existent pas et que ces responsabilités sont assumées par l'audit interne.

¹ Assurance combinée : une même terminologie, une même voix, une même vision / Sam C. J. Huibers, 2016.
<http://www.ifaci.com/recherche/les-productions-de-la-recherche/le-cbok-406.html>

² Article 17, LOI n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000033558528&dateTexte=&categorieLien=id>

2. Un élément d'un système plus large

Le modèle est également un excellent point d'entrée pour examiner et améliorer la bonne gouvernance d'une organisation. Par exemple :

- **le rôle des comités spécialisés du conseil.** Par exemple, le comité d'audit, en vertu de l'article 39§6.c de la directive 2006/43/CE sur le contrôle légal des comptes, est notamment chargé du suivi de l'efficacité des systèmes internes de contrôle qualité et de gestion des risques de l'entreprise ainsi que, le cas échéant, de l'audit interne ;
- **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 contrôle¹.** En effet, l'AMF recommande² que le conseil prenne connaissance des caractéristiques essentielles des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques retenus et mis en œuvre par la direction générale ;
- **l'identification des risques majeurs et la maîtrise des défaillances** comme celles qui ont été à l'origine de la crise financière de 2008 ;
- **le renforcement de la coordination des différents acteurs,** qui selon les normes internationales d'audit interne (Norme IIA 2110) est essentiel à l'efficacité des processus de gouvernance et l'audit interne doit y jouer un rôle particulier.

Ainsi, le modèle des trois lignes de maîtrise constitue un rouage du cadre de gouvernance et de gestion des risques.

¹ Cadre de référence de l'AMF sursur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne. AMF (juillet 2010)

² P7 du Rapport final sur le comité d'audit. AMF (Juillet 2010)

II. Mise en œuvre et maintenance

Le modèle répond à un principe fondamental du contrôle interne :
définir les pouvoirs et responsabilités.

La mise en œuvre du modèle doit être envisagée avec pédagogie et pragmatisme, en revenant systématiquement au but du modèle – la recherche de l'efficacité. Cette démarche génère ses propres risques. Il convient donc de veiller aux points d'attention suivants :

- éviter les cloisonnements simplistes voire contreproductifs surtout en-deçà d'une certaine masse critique ;
 - fournir une information pertinente et cohérente aux décideurs ;
 - lutter contre une baisse de vigilance des opérationnels ;
 - ne pas envisager les lignes de maîtrise comme un système d'escalade en fonction de la criticité du risque ;
 - identifier les redondances volontaires.
-

Nos interlocuteurs nous ont aidés à illustrer les facteurs de succès pour une adaptation effective du modèle selon l'usage souhaité : clarification des responsabilités de l'audit interne à l'égard du contrôle interne et de la gestion des risques, grille d'analyse de l'existant, modèle cible de fonctionnement, point d'entrée pour une discussion sur la gouvernance, ...

1. Commencer par recenser les fonctions et les rôles

La première étape consiste à recenser les fonctions et à les répartir dans les différentes lignes selon leur finalité. Ce recensement met généralement en évidence des lacunes, des pistes de progrès en termes de clarification des rôles informels... Il peut être plus ou moins détaillé. Aux utilisateurs de qualifier les fonctions selon leurs besoins et des critères comme :

- leur **périmètre** (activités, entités, systèmes et juridictions couverts) et leur **fréquence d'intervention** ;
- leur **rôle à l'égard de la maîtrise des risques clés** de l'organisation, leurs principaux **livrables** ou **résultats** ;
- leur **rattachement** hiérarchique ainsi que la nature de leurs relations avec la direction générale et le conseil (ou ses comités spécialisés) ;

- les **instances et mécanismes de coordination** de ces fonctions (comités managériaux, flux d'information, outils de partage des risques et des contrôles...);
- leurs **relations avec les parties prenantes externes** (auditeurs externes, régulateurs mais également clients et fournisseurs critiques);
- leur **structuration en ligne métier** par rapport à l'architecture de l'organisation (Groupe, entités opérationnelles, filiales...);
- les **ressources disponibles** (effectifs, compétences...).

Le résultat de ce recensement peut donner lieu à une **analyse des écarts** et à une **communication** plus ou moins formalisées.

« Le modèle des trois lignes n'est pas référencé en tant que tel. Par contre, il permet, lors du recensement des risques, de vérifier que tous les aspects sont bien traités, de clarifier les rôles et responsabilités entre les opérationnels et les directions support, ainsi que de mettre en évidence les zones de flou. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« Le modèle est diffusé par Intranet. Nous l'utilisons également pour communiquer sur l'organisation des fonctions de contrôle lors des réunions d'ouverture des missions d'audit interne. »

Fabrice Reborà, Directeur de l'audit interne, ADECCO France

On peut aller jusqu'à rapprocher ce recensement de la cartographie des risques de l'organisation soit pour répondre à des questions de régulateurs soit pour des questions d'efficacité interne : **quels sont les risques trop couverts ou au contraire insuffisamment contrôlés ? Quel est le coût du contrôle par rapport à sa fiabilité et aux risques associés ?**

A l'issue de cette analyse, la direction générale et le conseil seront plus à même de **définir les responsabilités de chaque fonction et de clarifier leur rôle**, selon qu'ils mettent concrètement en œuvre le contrôle interne, participent à la conception ou à l'évolution des dispositifs, vérifient leur efficacité ou qu'ils prennent des décisions pour les améliorer. **Ainsi, les attributions de l'audit interne sont particulièrement claires** : c'est la fonction qui est chargée d'évaluer l'ensemble du système, y compris l'efficacité des fonctions de gestion des risques et de contrôle, pour en rendre compte à la direction générale et au conseil.

2. Adapter le modèle, le communiquer, suivre sa mise œuvre

Les facteurs de succès pour une adaptation efficace du modèle, identifiés à l'issue des entretiens, peuvent être articulés autour des 7 leviers suivants :

a. Identifier l'administrateur du modèle

Le directeur général est le mieux placé pour administrer le modèle et en rendre compte au conseil. Cette responsabilité est déléguée au sein du comité exécutif et aux directeurs d'entité. Le cas échéant, les compétences de l'audit interne peuvent être mobilisées pour initier la démarche, clarifier les messages, faciliter l'adaptation du modèle.

« L'impulsion de clarification doit venir du haut pour un fonctionnement effectif et pour que chacun se sente investi (exemple : des valeurs fondamentales partagées sous l'impulsion du secrétaire général avec un objectif commun « être ensemble dans l'action »). »

Jean-François Charbonnier, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense

« Techniquement c'est le directeur général qui est en charge du modèle. L'audit interne devrait expliquer, prôner l'intérêt mais sans être trop présent. »

Morgan Hellegouarch, Directeur Audit Interne, Poste Immo

« C'est le comité exécutif. L'audit interne est compétent mais pas forcément légitime. Il doit savoir rester dans son rôle : garantir le fonctionnement. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« Je prépare les slides de présentation du modèle. Ce n'est pas une responsabilité formelle mais j'ai jugé nécessaire de clarifier le rôle spécifique de l'audit interne. »

Fabrice Rebora, Directeur de l'audit interne, ADECCO France

« C'est peut-être la rançon du succès si mes interlocuteurs me disent : « si c'est vous qui vous en occupez ça ira, votre présence permet de faire passer les messages au bon niveau ». Mais il faut se méfier et se contenter d'initier les bonnes questions. Je nous vois comme un centre de compétence qui sert à faire avancer le projet de structuration du contrôle interne. »

Directeur de l'audit interne d'un groupe industriel

b. Clarifier le positionnement et le rôle de l'audit interne

Par définition, l'audit interne a un rôle d'évaluateur des autres fonctions. Ses recommandations contribuent à clarifier leurs rôles et leur efficacité. Compte tenu des compétences du responsable de l'audit interne et de ses relations étroites avec les instances de gouvernance, son rôle peut aller jusqu'à stimuler la transposition du modèle et à accompagner l'organisation vers cette cible.

« L'audit interne a des spécificités : droit de cité au comité d'audit qui apprécie sa vision large et objective parce qu'il est disjoint des opérations et que ces méthodes lui permettent de suivre les audits experts et de détecter les dysfonctionnements de la 2^{ème} ligne. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« En travaillant spécifiquement sur une mission, l'audit interne permet de faire avancer sur le fonds. Son positionnement permet d'ouvrir les portes et ses compétences permettent d'aboutir à des conclusions qui suscitent l'action. La maîtrise des risques est plus dans l'animation avec des moyens plus dispersés. Notre impact est plus pratique, plus direct (au niveau de la procédure). C'est pour ça qu'il y a une complémentarité. »

Laure Vagner-Shaw, Chef de la mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques, Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

L'audit interne ou le responsable de l'audit interne peuvent être appelés à jouer un rôle dans le déploiement du contrôle interne et de la gestion des risques. Pour rester dans le cadre des pratiques professionnelles internationales¹, ces responsabilités supplémentaires devront faire l'objet d'une attention particulière de la part du conseil pour maîtriser les risques d'atteinte à l'indépendance et à l'objectivité de l'audit interne.

« Le volet risque (au sens du recensement des risques) est porté par le responsable de l'audit, il rencontre ainsi tous les directeurs et organise le comité d'examen des risques (Comex + 4 directeurs représentants la 1^{ère} et 2^{ème} ligne). Cela dépend de la qualité du directeur qui a ces deux fonctions. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

¹ Cf. Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne-149.html>

« Le responsable de l'audit interne a réalisé la cartographie des risques. En matière de contrôle interne, nos compétences et nos bonnes pratiques nous permettent de poser les bonnes questions. Nous avons participé à des groupes de travail sur l'éthique, les procédures d'engagement et de paiement, la remise à plat de la politique RSE. Nous diffusons des pratiques communément admises et évitons les sujets qui sont matière à interprétation. »

Directrice de l'audit interne d'un groupe de distribution

« J'ai une part de responsabilité dans le risk management puisque je consolide l'identification des risques et je suis chargé de la gestion des assurances. C'est un rôle intuitu personae. Les auditeurs internes ne participent pas du tout à la gestion des assurances. Ils m'aident pour le recueil des éléments de la cartographie des risques et ont un rôle très opérationnel d'élaboration des procédures. Ils traitent également les questionnaires d'auto-évaluation des filiales et des directions. »

Directeur de l'audit interne d'un groupe industriel

c. Impliquer les comités du conseil et des comités managériaux

Destinataires d'informations diverses, les comités du conseil (comité d'audit et des risques essentiellement) sont les principaux bénéficiaires d'un modèle qui contribue à la clarification des sources et à la robustesse des données. Encore faut-il qu'ils aient connaissance de ces avantages et de leur rôle dans la maintenance du modèle.

Nos interlocuteurs ont mis l'accent sur le rôle et la composition du comité d'audit mais ces commentaires sont valables pour les comités managériaux instaurés pour faire vivre le modèle et échanger des informations entre les fonctions concernées.

« Dans l'organisation, très peu de monde connaît le comité d'audit. Il faut démythifier cet organe pour mieux faire comprendre l'importance des informations remontées. »

Directrice de l'audit interne d'un groupe de distribution

« Il s'agit surtout de clarifier le rôle du comité d'audit à l'égard des autres comités et d'aligner en conséquence sa composition et son calendrier. »

Laure Vagner-Shaw, Chef de la mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques, Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

« La légitimité du comité d'audit et du comité des risques serait remise en cause si ces comités n'étaient composés que de membres externes qui n'auraient aucune prise sur les aspects opérationnels. Il importe de rechercher le bon équilibre entre les objectifs des comités et la qualité de leurs membres délibérants. »

Jean-François Charbonnier, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense

d. Faire réellement du contrôle interne l'affaire de tous

La mise en place du modèle ne va pas sans le risque que certains opérationnels ne se sentent pas concernés par le contrôle interne. Ils peuvent avoir tendance à se reposer sur les autres fonctions. Dès le départ, le message doit être sans équivoque : chacun à bien un rôle à jouer et le modèle permet d'identifier ce rôle.

« Le modèle peut contribuer à ce que chacun se sente concerné à travers les activités de la 2^{ème} ligne et le développement de la notion de process owner ou de référent métier qui est très importante pour le contrôle interne. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« Le contrôle interne peut apparaître comme une exigence supplémentaire sans plus-value sauf pour le volet comptable. Or ce n'est pas parce qu'il y a des contrôles que le contrôle interne est efficace. En précisant ce que chacun fait et pourquoi au regard du risque encouru on peut simplifier les process. »

Jean-François Charbonnier, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense

« Certes chaque opérationnel assure une gestion informelle de ces risques. Mais la vision structurée et macro manquait. L'audit ne peut pas être présent sur les 2 500 sites. Pour pouvoir bien auditer, il faut déjà qu'ils aient développé leur contrôle interne et s'auto-évaluent. »

Directrice de l'audit interne d'un groupe de distribution

e. Mettre la 2^{ème} ligne au service des métiers

Le déploiement de la deuxième ligne se fait dans l'esprit d'un accompagnement des fonctions opérationnelles. Elle doit être en prise avec les enjeux de l'organisation pour anticiper les besoins des métiers et y répondre.

« Il faut toujours savoir pourquoi on change. Eviter la surenchère et savoir se laisser le temps. Face à une difficulté les responsables QSE ont le réflexe naturel d'agir. Sur le terrain, ils ont l'impression que tout ça est fait pour les embêter. Il faut savoir lutter contre cette tendance à sur réagir. »

Bruno Duval, Président Directeur Général, SAVCO, Toulouse

« Il y a deux séries de fonction dans la 2^{ème} ligne de maîtrise. L'utilité de ces fonctions n'est pas contestée. C'est plus la matérialisation de leur plus-value qui est en cause dans un contexte culturel et budgétaire tendu. »

Jean-François Charbonnier, Chef de la mission d'audit interne, SGA/Ministère de la défense

« Les fonctions de la 2^{ème} ligne ne sont pas toutes équivalentes (régaliennes vs. celles qui sont à la charnière de la 1^{ère} ligne). Elles ne sont pas toujours organisées en réseau avec des relais locaux. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« Ecrire des procédures c'est un métier en soi. Le manager a bien sûr sa connaissance du niveau de maîtrise des opérations mais c'est autre chose que de gérer toute l'information nécessaire pour rédiger ces procédures et suivre leur mise en œuvre. Il faut aussi s'assurer de la cohérence de ces procédures au niveau du Groupe et de leur actualisation régulière avec les modifications de l'environnement. Chacune des fonctions de la seconde ligne a sa dimension contrôle interne. Elles sont plus ou moins outillées, ont plus ou moins vocation à le faire pour d'autres. Ces spécificités sont prises en considération lors de la préparation de la cartographie des risques. »

Directrice de l'audit interne d'un groupe de distribution

« Les contrôles sont à la main des managers de chaque région qui les exécutent a posteriori sur la base d'une liste élaborée par le contrôle interne du siège. L'idéal serait que la 1^{ère} ligne dispose d'un cadre de contrôles à mettre en œuvre en temps réel en renforçant la qualité du contrôle hiérarchique et en utilisant des outils informatiques adéquats. Le 2^{ème} niveau serait alors dans son rôle en accompagnant les managers dans la conception de ce cadre et en aidant à la bonne compréhension des politiques sur le terrain. »

Morgan Hellegouarch, Directeur Audit Interne, Poste Immo

f. Concilier insertion opérationnelle et indépendance des fonctions de contrôle interne

L'insertion opérationnelle évoquée au point précédent est cruciale. Elle doit se faire en trouvant un juste équilibre entre le service rendu aux opérationnels, la capacité à comprendre leurs enjeux et la nécessaire prise de recul des fonctions dédiées à la gestion des risques et au contrôle interne.

« Compte tenu de la maturité des dispositifs et de la disponibilité des opérationnels, la mission de contrôle interne est effectivement très embarquée sur les plans d'actions. Néanmoins, à la faveur d'un positionnement hiérarchique en forte visibilité (rattaché directement à une direction générale) elle bénéficie de leviers réels sur la transversalité et peut susciter une prise de conscience et l'envie d'agir. La mission a un devoir d'alerte mais se défend d'être le propriétaire des risques. Ce sont les mots de l'opérationnel qui comptent et qui sont fidèlement repris dans les formulations des risques. Il faut être très imprégné des problématiques opérationnelles pour pouvoir rebondir précisément et que l'interlocuteur se sente compris. »

Laure Vagner-Shaw, Chef de la mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques, Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

g. Disposer d'un langage commun et partager les résultats

La coordination passe par des flux d'informations articulées autour de critères partagés et compréhensibles de chacun.

« Chaque direction décline ses risques génériques pour les rendre plus précis et effectuer sa propre segmentation. Cette hétérogénéité n'est pas forcément problématique puisque cette segmentation permet d'avoir des risques plus précis en fonction des métiers. Plus que le contrôle de la granularité, ce qui importe c'est l'exhaustivité aux bornes du Groupe. »

Philippe Marchal, Vice-Président, Internal Audit & Internal Control, Arkema

« Une même échelle de risque est désormais utilisée sinon ça devenait ingérable. Nous présentons cette grille lors de la réunion d'ouverture. »

Fabrice Reborà, Directeur de l'audit interne, ADECCO France

« En tant que nouveau service, nous avons d'autres enjeux que de débattre des échelles d'évaluation. »

Laure Vagner-Shaw, Chef de la mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques, Ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

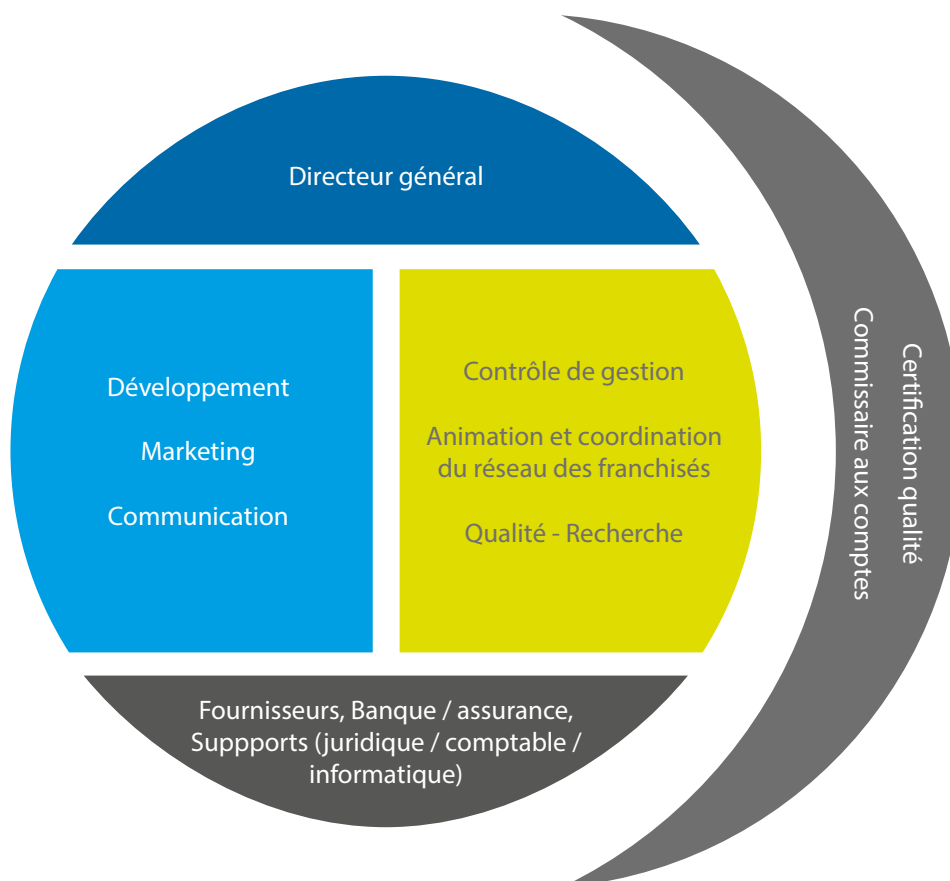
Avec ces points de vigilance en tête et en réexaminant régulièrement leur structure à l'aune du modèle, les dirigeants sauront l'adapter à bon escient. Le résultat doit être connu de tous, communiqué et concrètement suivi d'effets.

Deux exemples dans des PME

L'un des intérêts du modèle des trois lignes de maîtrise est de rendre lisible des responsabilités parfois partagées par plusieurs fonctions. Les schémas proposés ci-après illustrent comment le modèle peut être adapté à cette fin.

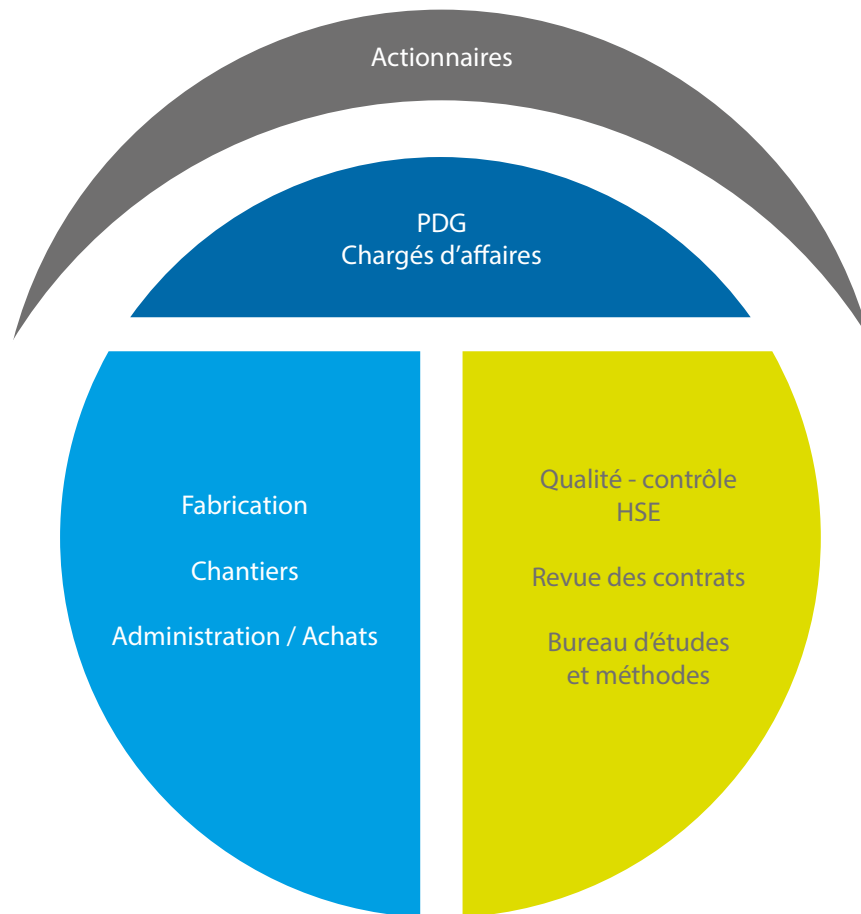
« Outre la satisfaction de nos clients, nous devons répondre à de nombreux dispositifs réglementaires qui plus est, instables. Il faut veiller, s'organiser pour maîtriser nos services et assister notre réseau de franchisés. En tant que propriétaire de la marque, je suis sensible au respect des obligations. Au départ certains franchisés ont des boutons. Avec l'expérience j'arrive à les engager à respecter un concept éprouvé en démontrant concrètement l'intérêt de certaines procédures. On a des pénalités contractuelles mais j'évite d'en arriver là et préfère privilégier l'accompagnement. Je ne suis pas dans la surveillance. Cette pédagogie ne peut pas se faire quand on ne connaît pas leur profil. L'apprentissage est plus ou moins long. Nous nous déplaçons également dans toutes les agences tous les mois pour ces échanges et pour préparer la certification. Mais cela se fait avec bienveillance, dans le respect réciproque. Il faut les y amener petit à petit et doucement. »

Franck Sodoyer, Président Directeur Général, Tout à dom services



« Au quotidien, il faut des personnes pour accompagner la structuration de la maîtrise des risques. Mais il ne faut pas forcément de gros moyens pour mettre en place une gestion des risques. Nous avons trois pôles support qui travaillent en mode participatif et certainement pas descendant. En effet, ces pôles se doivent d'être réellement en appui aux opérationnels. Il faut éviter d'avoir des services isolés de la création de valeur pour les tierces parties clients et régulateurs. »

Bruno Duval, Président Directeur Général, SAVCO, Toulouse





IFACI - Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes
98 bis, boulevard Haussmann - 75008 Paris
Tél. : 01 40 08 48 00 - www.ifaci.com