

# Préface

1. L'édition française du *COSO Report*, parue en 1994 sous le titre *La nouvelle pratique du contrôle interne*, avait rencontré un franc succès auprès des praticiens, des enseignants et des décideurs. Son succès ne s'est pas démenti depuis lors, et s'est trouvé confirmé avec le déploiement du contrôle interne dans des environnements très divers. En effet, dans des contextes de recherche de productivité et de réduction des coûts, incitant à l'allégement des structures administratives, l'adéquation et l'efficacité des dispositifs de contrôle apparaissent comme un facteur fondamental du renforcement de la gouvernance et de la robustesse de toute organisation.
2. C'est pour satisfaire aux attentes relatives à la mise en place et au pilotage d'un système de contrôle interne performant, visant à limiter les risques de défaillance et à optimiser l'efficacité des opérations, que la Treadway Commission avait constitué, en 1985, un groupe de travail réunissant des représentants de grandes entreprises, de cabinets d'audit et d'organisations professionnelles dont l'IIA (Institute of Internal Auditors) et l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Ce groupe a conduit une étude approfondie sur le contrôle interne visant à en définir les nouveaux concepts et l'approche référentielle. Depuis lors, *Internal Control-Integrated Framework*, plus communément appelé *COSO Report* (COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), a été largement diffusé et a notamment inspiré les travaux menés en France par le groupe de place institué par l'Autorité des marchés financiers en 2007.
3. Cette nouvelle édition prend notamment en compte :
  - de nouveaux enjeux de contrôle interne (la cybercriminalité, le *cloud computing*, la maîtrise des modèles économiques et des processus d'innovation, etc.) ;
  - l'importance des systèmes d'information, dont le soutien aux métiers est crucial pour leur performance, leur sécurité et leur continuité, etc. ;
  - la nécessité d'une bonne définition des attentes en matière de contrôle interne vis-à-vis des prestataires et d'un suivi spécifique des prestations externalisées ;
  - les bonnes pratiques concernant les rôles des comités spécialisés du conseil et de la direction générale ;

- la responsabilisation du personnel à tous les niveaux – le « *tone in the middle* » – ainsi que l’articulation nécessaire entre les opérationnels, les fonctions support et l’audit interne ;
  - la nécessité de s’adapter en permanence à un environnement interne et externe en mutation ;
  - l’extension des exigences de reporting au-delà de la communication financière (développement durable, environnement, qualité, etc.).
4. En outre, si l’efficacité globale du contrôle interne est conditionnée par l’appréciation adéquate des risques stratégiques et opérationnels auxquels l’organisation doit faire face, il convient d’être particulièrement attentif aux conditions d’un environnement de contrôle robuste et de s’appuyer sur :
- des comportements cohérents avec les engagements pris en faveur de valeurs éthiques ;
  - une instance de surveillance (conseil d’administration ou de surveillance) ayant l’indépendance requise pour assurer le suivi de l’efficacité du système de contrôle interne ;
  - des structures, des pouvoirs et des responsabilités clairement définis par le management pour atteindre les objectifs retenus ;
  - des compétences adéquates et le devoir de rendre compte de la réalisation des objectifs.
5. En ce sens, le modèle de contrôle présenté dans le COSO propose un cadre conceptuel et des outils permettant aux administrateurs, dirigeants, managers et experts du contrôle de trouver une réponse circonstanciée à la question fondamentale : « L’organisation est-elle sous contrôle ? ».
6. Le présent ouvrage propose une traduction des deux premiers volumes de la mise à jour du *COSO Report* publiée en mai 2013. La *Synthèse* offre une vue d’ensemble destinée au conseil et à la direction générale. Le *Référentiel et les annexes* décrivent les fondamentaux, notamment la définition du contrôle interne ainsi que les composantes et les principes nécessaires à l’efficacité du contrôle interne. Il propose des orientations que le management, à quelque niveau que ce soit, pourra utiliser pour la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne, ainsi que pour l’évaluation de son efficacité. Une autre édition concernera des exemples d’outils d’évaluation de l’efficacité d’un système de contrôle interne et un guide complémentaire sur le contrôle interne relatif au reporting financier externe.
7. L’IFACI (Institut français de l’audit et du contrôle internes) et PwC France se sont associés pour traduire et diffuser en français le *COSO – Référentiel intégré de contrôle interne*.

L'IFACI, qui compte aujourd'hui plus de 5 600 membres représentant 950 entreprises et organisations, et PwC France & Afrique francophone, fort de près de 5 000 collaborateurs dans 25 bureaux, ont bénéficié du support de leurs adhérents et collaborateurs et de l'assistance de leur organisation internationale (180 000 membres dans 160 pays pour l'IIA et 184 000 membres dans 157 pays pour PwC). La traduction a pu être menée à bien grâce à la participation active de membres de chacune de ces organisations qu'il convient de remercier : Marie-Elisabeth Albert (La Poste), Laurent Arnaudo (SODEXO), Béatrice Bon-Michel (Cnam), Annie Bressac (Annie Bressac Conseil), Bernard Decœur (GDF SUEZ), Pierre Drouard (Renault), Vincent Girbas (Centre d'audit des armées), Alain Hocquet (Orange), Jean-Pierre Hottin (PwC France), Catherine Jourdan (PwC France), Béatrice Ki-Zerbo (IFACI), Yann Le Bourthe (Neuflize OBC), Béatrice Michel (La Poste), Philippe Mocquard (IFACI), Léa Moullec (PwC Language Services), Sébastien Ryckelynck (Ministère de la Défense), Jérôme Semik (Lagardère), James Toner (PwC Language Services).

8. Les dirigeants d'entreprises, managers, experts de la maîtrise des risques, auditeurs externes, autorités de tutelle, enseignants des sciences de gestion, disposeront, grâce à cette version française, des orientations pour la conception et le pilotage d'un contrôle interne efficace qui restera d'actualité pour de nombreuses années encore.

Bernard GAINNIER,  
Président de PwC France

Farid ARACTINGI,  
Président de l'IFACI



# Avant-propos

9. En 1992, le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) a publié *La pratique du contrôle interne*. Ce premier guide a été très largement accepté et utilisé dans le monde entier. Il est reconnu comme un référentiel faisant autorité pour la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne, ainsi que pour l'évaluation de son efficacité.
10. Au cours des vingt années qui ont suivi la diffusion du référentiel initial, l'environnement économique et opérationnel des organisations a considérablement évolué. Il est devenu de plus en plus complexe, tiré par les nouvelles technologies et mondialisé. Simultanément, les parties prenantes s'impliquent de plus en plus et recherchent davantage de transparence et de devoir de rendre compte quant à l'intégrité des systèmes de contrôle interne sur lesquels reposent les décisions opérationnelles et la gouvernance de l'organisation.
11. C'est dans ce contexte que le COSO propose ce *Référentiel intégré de contrôle interne* (le *Référentiel*). Le COSO considère que cette version actualisée permettra aux organisations de développer et de maintenir, de manière efficace et efficiente, des systèmes de contrôle interne qui renforcent la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et s'adaptent aux évolutions de l'environnement économique et opérationnel.
12. Le lecteur averti retrouvera dans ce *Référentiel* des éléments familiers puisqu'il s'appuie en grande partie sur ce qui a fait le succès de la première version. Il reprend la définition initiale et les cinq composantes du contrôle interne. La nécessaire prise en compte de ces cinq composantes pour évaluer l'efficacité d'un système de contrôle interne est maintenue. En outre, l'importance du jugement<sup>1</sup> du management dans la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne, ainsi que pour l'évaluation de son efficacité, est réaffirmée.

---

1. NdT : « *judgment* » est traduit par « jugement ou faire appel au jugement ». Le terme « *judgment* » désigne la faculté individuelle d'appréciation et de discernement qui permet de se faire une opinion à propos d'une situation donnée en s'appuyant sur ses connaissances, son expérience et sur les informations disponibles. Ce n'est donc pas un processus aboutissant nécessairement à un acte juridique.

13. Enfin, ce *Référentiel* comporte des améliorations et des précisions visant à faciliter son utilisation et son application. L'une des améliorations marquantes est l'explicitation de concepts fondamentaux qui étaient en filigrane dans la version originale. Dans le *Référentiel*, ces concepts sont exprimés sous forme de principes associés aux cinq composantes du contrôle interne, qui fournissent à l'utilisateur des indications claires en vue de la conception et de la mise en place des systèmes de contrôle interne. Ils facilitent en outre la compréhension des conditions nécessaires à l'efficacité du contrôle interne.
14. Le *Référentiel* a été amélioré en élargissant les objectifs relatifs au reporting financier à des aspects extra-financiers et internes. Le *Référentiel* intègre également les nombreuses évolutions qui ont marqué l'environnement économique et opérationnel au cours des dernières années, notamment :
  - les attentes en matière de surveillance par les instances de gouvernance ;
  - la mondialisation des marchés et des opérations ;
  - l'évolution et la complexité croissante des modèles économiques ;
  - les exigences et la complexité des lois, règlements et normes ;
  - les attentes relatives aux compétences et au devoir de rendre compte ;
  - l'utilisation et la dépendance vis-à-vis de technologies en constante évolution ;
  - les attentes en matière de prévention et de détection de la fraude.
15. La *Synthèse* offre une vue d'ensemble destinée au conseil et à la direction générale. Le présent *Référentiel et annexes* décrit les fondamentaux du *Référentiel*, notamment la définition du contrôle interne et la description des composantes et des principes nécessaires à l'efficacité du contrôle interne. Il propose des orientations que le management, à quelque niveau que ce soit, pourra utiliser pour la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne, ainsi que pour l'évaluation de son efficacité. Le *Référentiel* est constitué de dix chapitres.
16. Les annexes sont complémentaires au *Référentiel* sans pour autant en faire partie. Le volume intitulé *Le référentiel intégré – Outils d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne* propose des modèles et des scénarios utilisables dans le cadre de l'application du *Référentiel*.
17. En outre, le COSO propose un guide complémentaire intitulé *Le référentiel intégré de contrôle interne – Application au reporting financier externe*. Il illustre par des approches pratiques et des exemples l'application des composantes et des principes présentés dans le *Référentiel* dans le cadre de la préparation des états financiers externes.

18. Le COSO a déjà publié des *Lignes directrices pour le pilotage des systèmes de contrôle interne* visant à aider les organisations dans la compréhension et l'application des activités de pilotage au sein du système de contrôle interne. Bien que ces lignes directrices aient été établies pour faciliter l'application du référentiel initial, le COSO estime qu'elles sont toujours d'actualité et compatibles avec le présent *Référentiel*. Le COSO sera peut-être amené à publier d'autres documents pour faciliter l'application du *Référentiel*. Néanmoins, ni le guide *Le référentiel intégré au contrôle interne – Application au reporting financier externe* ni aucune ligne directrice passée ou future ne prévau-dront sur le *Référentiel*.
19. Le COSO a également publié un document intitulé *Le management des risques de l'entreprise* (le référentiel ERM). Ce référentiel ERM et le présent *Référentiel* sont complémentaires et aucun des deux ne remplace l'autre, ils se concentrent sur des aspects différents. Le référentiel ERM englobe le contrôle interne et reprend ainsi plusieurs extraits du référentiel initial. Il constitue un référentiel robuste et approprié pour la conception, la mise en place et le pilotage, ainsi que l'évaluation de l'efficacité de la gestion des risques.
20. Enfin, le conseil du COSO souhaite remercier PwC ainsi que le comité consultatif pour leur participation à l'élaboration du *Référentiel* et des documents y afférents. Leur analyse des contributions des diverses parties prenantes et la précision de leur point de vue ont été des facteurs décisifs pour le maintien, la clarification et la consolidation des points forts du référentiel initial.

David L. Landsittel  
Président du COSO





# Synthèse

21. Le contrôle interne aide les entités<sup>2</sup> à réaliser leurs principaux objectifs, à maintenir et à améliorer leur performance. Le *Référentiel intégré de contrôle interne* (le *Référentiel*) permet aux organisations de développer, de manière efficace et efficiente, des systèmes de contrôle interne qui s'adaptent aux évolutions de l'environnement économique et opérationnel, visent à maîtriser les risques en les ramenant à des niveaux acceptables ; ils permettent une prise de décision éclairée et une bonne gouvernance.
22. Concevoir, mettre en place et gérer au quotidien un système de contrôle interne efficace peut s'avérer difficile. L'évolution rapide des nouveaux modèles économiques, l'utilisation croissante et la dépendance vis-à-vis de nouvelles technologies<sup>3</sup>, l'accroissement des exigences et de la surveillance des régulateurs, la mondialisation, entre autres enjeux, nécessitent d'adapter les systèmes de contrôle interne avec réactivité aux évolutions économiques, opérationnelles et réglementaires.
23. Un système de contrôle interne efficace nécessite plus qu'une adhésion rigoureuse aux politiques et aux procédures : il fait appel au jugement<sup>4</sup>. Le management et les membres du conseil<sup>5</sup> font appel à leur jugement pour déterminer le juste niveau de contrôle. Le management et les collaborateurs font quotidiennement appel à leur juge-

---

2. NdT : le terme « *entity* » (entité) désigne une entité juridique ou un modèle organisationnel et englobe donc notamment les « organisations » (organisation). Par souci de cohérence, ces deux termes partiellement substituables ont été systématiquement traduits par leurs équivalents respectifs.

3. NdT : le terme « *technology* » a été traduit de deux manières : (i) « technologie » dans le cadre de la recherche et du développement, de l'innovation technologique, des activités ou stratégies de l'organisation en matière de technologies ; (ii) « système d'information » dans le cadre des technologies informatiques, notamment les logiciels et les systèmes de contrôle de la production.

4. NdT : le terme « *judgment* » désigne une faculté individuelle d'appréciation et de discernement. Dans les professions d'audit, le « jugement professionnel » est une expression courante, qui fait notamment l'objet d'une définition dans la Norme d'exercice professionnel n° 200 : il s'agit de « la mise en œuvre par l'auditeur des aspects pertinents de sa formation, de ses connaissances et de son expérience, dans le cadre fixé par les normes d'audit, les normes comptables et les normes de déontologie, pour prendre des décisions éclairées sur les actions appropriées à effectuer dans le contexte de la mission d'audit en cours ».

5. Le terme « conseil » employé dans le *Référentiel* désigne l'organe de gouvernance, notamment les administrateurs, les fiduciaires, les associés commandités, les actionnaires ou le conseil de surveillance.

ment pour sélectionner, développer et déployer les contrôles dans l'ensemble de l'entité. Par exemple, le management et les auditeurs internes font appel à leur jugement lorsqu'ils assurent le suivi du système de contrôle interne et évaluent son efficacité.

24. Sans pour autant adopter une démarche trop normative, ce *Référentiel* aide le management, le conseil et les parties prenantes externes à exercer leurs responsabilités respectives en matière de contrôle interne. Il leur permet de comprendre les éléments structurants d'un système de contrôle interne et leur donne des indications concernant son efficacité.
25. Pour le management et les membres du conseil, le *Référentiel* représente :
  - un moyen d'appliquer le contrôle interne à tout type d'entité, quel que soit son secteur d'activité ou sa forme juridique. Le dispositif de contrôle interne peut être appliqué à l'échelle de l'entité, d'une unité opérationnelle ou d'une fonction ;
  - une approche fondée sur des principes, flexible, laissant la place au jugement pour la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne – principes qui peuvent s'appliquer à l'échelle de l'entité, d'une unité opérationnelle ou d'une fonction ;
  - des conditions nécessaires à un système de contrôle interne efficace, notamment en ce qui concerne la mise en place et le fonctionnement des principes et des composantes, et la manière dont ces composantes fonctionnent conjointement ;
  - un moyen d'identifier et d'analyser les risques, de développer et de gérer des modalités de traitement appropriées pour les maintenir dans des limites acceptables, tout en portant une attention accrue à la lutte contre la fraude ;
  - l'opportunité d'une extension du contrôle interne, au-delà du reporting financier, à d'autres types de reporting et à des objectifs liés aux opérations et à la conformité ;
  - l'opportunité de supprimer les contrôles inefficaces, redondants ou inefficients en termes de réduction des risques qui compromettent la réalisation des objectifs de l'entité.
26. Pour les parties prenantes externes, l'application de ce *Référentiel* permet de bénéficier :
  - d'une confiance accrue dans la surveillance exercée par le conseil sur les systèmes de contrôle interne ;
  - d'une confiance accrue concernant la réalisation des objectifs de l'entité ;
  - d'une confiance accrue dans la capacité de l'organisation à identifier, analyser et traiter les risques ainsi que les évolutions de l'environnement économique et opérationnel ;
  - d'une meilleure compréhension des conditions nécessaires pour un système de contrôle interne efficace ;
  - d'une meilleure compréhension de la capacité du management à faire appel à son jugement pour supprimer les contrôles inefficaces, redondants ou inefficients.

27. Le contrôle interne n'est pas un processus séquentiel, mais un processus dynamique et intégré. Le *Référentiel* s'applique à toutes les entités, qu'elles soient grandes, moyennes, petites, à but lucratif ou non lucratif, ou du secteur public. Toutefois, chaque organisation peut décider de mettre en place différemment son système de contrôle interne. Par exemple, le système de contrôle interne d'une petite entité pourra être moins formel et moins structuré, tout en restant efficace.
28. La suite de la présente *Synthèse* offre une vision globale du contrôle interne, incluant une définition des différentes catégories d'objectifs, une description des composantes et des principes correspondants, ainsi que les conditions nécessaires pour un système de contrôle interne efficace. Elle propose également une analyse des limites du contrôle interne et les raisons pour lesquelles aucun dispositif de contrôle interne ne peut être parfait. Enfin, elle donne des pistes sur la façon dont les différentes parties prenantes peuvent utiliser le *Référentiel*.

## DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE

29. La définition du contrôle interne est la suivante :
30. *Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.*
31. Cette définition renvoie à certains concepts fondamentaux et met l'accent sur les aspects suivants du contrôle interne :
  - *il est axé sur la réalisation d'objectifs* relevant d'une ou plusieurs catégories – objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité ;
  - *il s'agit d'un processus* qui repose sur la mise en œuvre de tâches et d'activités continues. Il constitue un moyen et non une fin en soi ;
  - *il est mis en œuvre par des personnes*. Il ne repose pas simplement sur un ensemble de règles<sup>6</sup> et de manuels de procédures, de documents et de systèmes ; il est assuré par des personnes œuvrant à tous les niveaux de l'organisation ;
  - il permet à la direction générale et au conseil d'obtenir une *assurance raisonnable* et non une assurance absolue ;
  - *il est adaptable à la structure de toute entité*. Il offre une certaine souplesse d'application pour l'ensemble de l'entité ou une filiale, une division, une unité opérationnelle ou un processus métier en particulier.

---

6. NdT : Le terme « *policy* », extrêmement polysémique en anglais, a été traduit par « politique » dans le cadre général de l'environnement de contrôle et par « règle » dans un contexte plus opérationnel.

32. Cette définition est délibérément large. Elle rend compte des concepts fondamentaux sur lesquels reposent la conception, la mise en place et le pilotage du contrôle interne, fournissant ainsi une base essentielle pour l'application du contrôle interne dans différents types d'organisations, secteurs d'activités ou zones géographiques.

## OBJECTIFS

33. Le *Référentiel* propose trois catégories d'objectifs, ce qui permet aux organisations de prendre en compte différents aspects du contrôle interne :
- *objectifs liés aux opérations* : ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que de sauvegarde des actifs ;
  - *objectifs liés au reporting* : ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent viser la fiabilité, le respect des délais, la transparence ou d'autres exigences des régulateurs, des organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes ;
  - *objectifs liés à la conformité* : ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité.

## COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE

34. Le contrôle interne comprend cinq composantes intégrées.

### Environnement de contrôle

35. L'environnement de contrôle est l'ensemble des normes, des processus et des structures qui constituent le socle de la mise en œuvre du contrôle interne dans toute l'organisation. Le conseil et la direction générale font preuve d'exemplarité en ce qui concerne l'importance du contrôle interne, et notamment les normes de conduite attendues. Le management répercute et précise ces attentes aux différents niveaux de l'organisation. L'environnement de contrôle englobe l'intégrité et les valeurs éthiques<sup>7</sup> de l'organisation, les éléments permettant au conseil d'exercer ses responsabilités en matière

---

7. NdT : la « déontologie » constitue l'ensemble des devoirs qui régissent une profession. Ces devoirs se fondent sur le respect de l'« éthique », un ensemble de valeurs morales qui guident les comportements au-delà des obligations définies sur le plan légal. Les deux termes ont été employés pour traduire, selon le contexte, le terme « *ethical* ».

de surveillance, la structure organisationnelle ainsi que l'attribution des pouvoirs et des responsabilités, le processus de recrutement, de formation et de fidélisation de personnes compétentes, et la robustesse des indicateurs, des mesures d'incitation et des gratifications favorisant le devoir de rendre compte de la performance. L'environnement de contrôle a un impact déterminant sur l'ensemble du système de contrôle interne.

## Évaluation des risques

36. Toute entité est confrontée à une diversité de risques, provenant de sources externes et internes. Un risque est défini comme la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs. L'évaluation des risques implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Ces risques sont envisagés au regard des seuils de tolérance au risque. Pour déterminer la manière dont les risques seront gérés, il convient donc de commencer par les évaluer.
37. Pour pouvoir procéder à cette évaluation, il est nécessaire d'avoir préalablement défini des objectifs cohérents aux différents niveaux de l'entité. Le management spécifie des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité avec suffisamment de clarté pour pouvoir identifier et analyser les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ces objectifs. Le management tient également compte de la pertinence des objectifs pour l'entité. L'évaluation des risques nécessite par ailleurs que le management tienne compte de l'impact d'éventuelles évolutions dans l'environnement externe et dans son propre modèle économique, susceptibles de rendre le contrôle interne inefficace.

## Activités de contrôle

38. Les activités de contrôle désignent les actions définies par les règles et procédures qui visent à apporter l'assurance raisonnable que les instructions du management pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs sont mises en œuvre. Les activités de contrôle sont réalisées à tous les niveaux de l'entité et à divers stades des processus métier. Elles peuvent également être mises en œuvre par l'intermédiaire des systèmes d'information. Il peut s'agir de contrôles préventifs ou détectifs, incluant diverses activités manuelles et automatisées, comme des autorisations et des approbations, des vérifications, des rapprochements et des revues de performance opérationnelle. La séparation des tâches est généralement à prendre en considération dès la sélection et lors du développement des activités de contrôle. Lorsque celle-ci

n'est pas possible, le management devra sélectionner et développer des solutions alternatives de contrôle.

## Information et communication

39. Dans le cadre de ses responsabilités en matière de contrôle interne et afin de permettre la réalisation de ses objectifs, toute entité a besoin d'un certain nombre d'informations. Le management obtient, produit, et utilise des informations pertinentes et de qualité, de source interne ou externe, pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne. La communication est le processus continu et itératif par lequel l'information nécessaire est fournie, partagée et obtenue. La communication interne est le vecteur par lequel l'information est diffusée dans toute l'organisation, en amont, en aval, et de façon transversale. Elle permet à la direction générale d'adresser aux collaborateurs un message clair sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle. La communication externe revêt un double aspect : elle permet de recevoir en interne des informations externes pertinentes et de fournir des informations aux tiers conformément à leurs exigences et à leurs attentes.

## Pilotage<sup>8</sup>

40. L'organisation procède à des évaluations continues ou ponctuelles, ou à une combinaison de ces deux formes d'évaluation pour s'assurer que chacune des cinq composantes du contrôle interne et les principes qui leur sont associés sont mis en place et fonctionnent. Les évaluations continues, qui sont intégrées dans les processus métier à tous les niveaux de l'entité, permettent de disposer d'informations en temps voulu. Les évaluations ponctuelles, réalisées périodiquement, varient généralement en termes de périmètre et de fréquence, en fonction de l'évaluation des risques, de l'efficacité des évaluations continues et d'autres considérations d'ordre managérial. Les constats sont établis selon les critères définis par les régulateurs, les organismes de normalisation reconnus, le management et le conseil. Le cas échéant, les déficiences sont communiquées au management et au conseil.

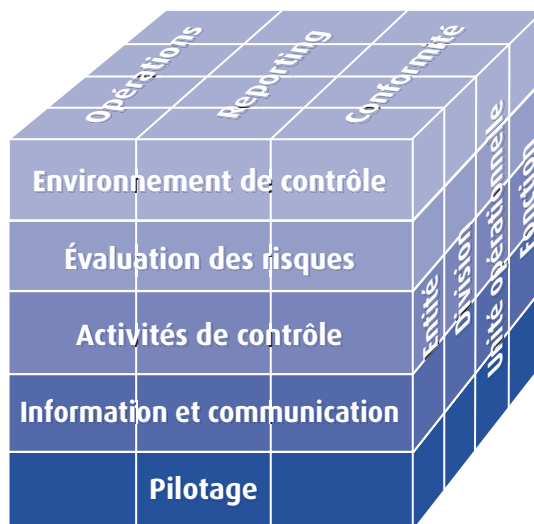
---

8. NdT : dans le référentiel de 1992, la composante « *Monitoring* » avait été traduite en français par « pilotage ». Malgré le changement d'intitulé en anglais (« *Monitoring Activities* »), la même traduction a été conservée en français car le pilotage ne se limite pas aux simples modalités pratiques, il implique notamment la surveillance de leur mise en œuvre. Le terme « activités de pilotage » n'a donc été utilisé que lorsqu'il s'agissait de préciser les modalités de ce pilotage.

## LIEN ENTRE LES OBJECTIFS ET LES COMPOSANTES DU CONTRÔLE INTERNE

41. Il existe un lien direct entre les objectifs que l'entité cherche à atteindre, les composantes du contrôle interne nécessaires à leur réalisation et la structure organisationnelle de l'entité (ses unités opérationnelles, ses entités juridiques, etc.). Ce lien est représenté sous forme d'un cube où :

- les trois catégories d'objectifs – liés aux opérations, au reporting et à la conformité – sont représentées par les colonnes ;
- les cinq composantes du contrôle interne sont représentées par les lignes horizontales de la face avant du cube ;
- la structure organisationnelle de l'entité s'inscrit dans la troisième dimension du cube.



## COMPOSANTES ET PRINCIPES

42. Le *Référentiel* comporte dix-sept principes qui correspondent aux concepts fondamentaux associés à chaque composante. Tous ces principes étant directement dérivés des différentes composantes, une entité peut mettre en œuvre un contrôle interne efficace en les appliquant tous. L'ensemble des principes s'applique aux objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité. Les principes qui sous-tendent les composantes du contrôle interne sont énumérés ci-après.

### Environnement de contrôle

1. L'organisation<sup>9</sup> démontre son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.

9. Aux fins de l'application du *Référentiel*, le terme « organisation » désigne collectivement le conseil, le management et les collaborateurs, conformément à la définition du contrôle interne.

2. Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.
3. Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.
4. L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des personnes compétentes conformément aux objectifs.
5. L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs.

### Évaluation des risques

6. L'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.
7. L'organisation identifie les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés.
8. L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.
9. L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.

### Activités de contrôle

10. L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle qui visent à maîtriser et à ramener à un niveau acceptable les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.
11. L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.
12. L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.

### Information et communication

13. L'organisation obtient, produit et utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement du contrôle interne.
14. L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne.



15. L'organisation communique aux tiers les éléments qui peuvent affecter le fonctionnement du contrôle interne.

## Pilotage

16. L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles pour s'assurer que les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent.
17. L'organisation évalue et communique les déficiences de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctives, y compris, le cas échéant, à la direction générale et au conseil.

## EFFICACITÉ DU CONTRÔLE INTERNE

43. Le *Référentiel* fixe les conditions nécessaires à l'efficacité d'un système de contrôle interne. Un système efficace de contrôle interne fournit une assurance raisonnable que les objectifs de l'entité seront atteints. Il permet de réduire à un niveau acceptable<sup>10</sup> le risque qu'un objectif relevant d'une ou plusieurs des trois catégories d'objectifs ne soit pas atteint. L'efficacité du contrôle interne suppose que :
  - chacune des cinq composantes du contrôle interne et leurs principes soient mis en place et fonctionnent correctement. La « mise en place » désigne le fait que les composantes et les principes sont pris en considération dans la conception et la mise en œuvre du système de contrôle interne en vue d'atteindre les objectifs fixés. Le « fonctionnement » désigne le fait que les composantes et les principes continuent d'être pris en compte dans la mise en œuvre et le pilotage du système de contrôle interne en vue d'atteindre les objectifs fixés ;
  - les cinq composantes fonctionnent conjointement de façon intégrée. « Le fonctionnement conjoint » signifie que les cinq composantes contribuent collectivement à ramener à un niveau acceptable le risque qu'un objectif ne soit pas atteint. Les composantes ne devraient pas être prises en compte isolément ; au contraire, elles fonctionnent conjointement dans le cadre d'un système intégré. Les composantes sont interdépendantes et reliées par une multitude de liens tels que l'interaction entre les principes au sein d'une composante et entre elles.

---

10. Ce niveau acceptable est une condition préalable à la mise en œuvre du contrôle interne, qui renvoie aux notions d'appétence pour le risque et de tolérance au risque notamment abordées dans la partie « Évaluation des risques » du *Référentiel*.

44. Lorsqu'une déficience majeure existe dans la mise en œuvre d'une composante ou d'un principe, ou encore dans le fonctionnement conjoint et intégré des composantes, l'organisation ne peut conclure qu'elle satisfait aux exigences d'un système de contrôle interne efficace.
45. Lorsqu'un système de contrôle interne est jugé efficace, la direction générale et le conseil ont l'assurance raisonnable que, grâce à l'application de ce système à travers l'entité, l'organisation :
- réalise des activités efficaces et efficientes parce que des événements externes, susceptibles d'avoir un impact significatif sur la réalisation des objectifs, sont jugés peu probables ou parce que l'organisation peut raisonnablement prévoir la nature et la date de réalisation des événements externes et en maîtriser l'impact en le ramenant à un niveau acceptable ;
  - est à même d'apprécier dans quelle mesure les activités sont gérées de façon efficace et efficiente, lorsque des événements externes sont susceptibles d'avoir un impact significatif sur la réalisation des objectifs ou lorsque l'organisation peut raisonnablement prévoir la nature et la date de réalisation des événements externes et en maîtriser l'impact en le ramenant à un niveau acceptable ;
  - établit des rapports conformément aux lois, règlements et normes applicables, ou conformément aux objectifs liés au reporting définis par l'entité ;
  - se conforme aux lois, règlements et normes externes applicables.
46. La conception, la mise en place et le pilotage du système de contrôle interne, ainsi que l'évaluation de son efficacité, nécessitent de faire appel au jugement. Celui-ci, dans les limites fixées par les lois, règlements et normes applicables, renforce la capacité du management à prendre de meilleures décisions concernant le contrôle interne, mais ne saurait garantir un résultat parfait.

## LIMITES

47. Il est admis dans le *Référentiel* que, si le contrôle interne fournit une assurance raisonnable que les objectifs de l'entité seront atteints, il comporte des limites. Le contrôle interne ne peut éviter des jugements erronés ou de mauvaises décisions, ou bien encore des événements externes qui peuvent empêcher l'atteinte des objectifs opérationnels. En d'autres termes, un système de contrôle interne, même efficace, peut s'avérer défaillant. Ces limites peuvent résulter des facteurs suivants :
- la pertinence des objectifs fixés comme préalable au contrôle interne ;
  - le fait que des décisions peuvent être prises en se fondant sur un jugement erroné ou biaisé ;

- des dysfonctionnements provoqués par des défaillances humaines telles que de simples erreurs ;
  - la capacité du management à contourner les dispositifs de contrôle interne ;
  - la capacité du management, des collaborateurs et/ou des tiers à contourner les contrôles par le biais d'une collusion ;
  - les événements externes échappant au contrôle de l'organisation.
48. Ces limites font que le conseil et le management ne peuvent avoir l'assurance absolue que les objectifs de l'entité seront atteints. Autrement dit, le contrôle interne fournit une assurance raisonnable et non une assurance absolue. Le management devrait tenir compte de ces limites inhérentes lors de la sélection, du développement et du déploiement des contrôles qui, dans la mesure du possible, sont censés les réduire.

## UTILISER LE RÉFÉRENTIEL

49. Ce document peut être utilisé de différentes manières selon les parties prenantes concernées :
- *le conseil* : le conseil devrait examiner le système de contrôle interne avec la direction générale et exercer une surveillance appropriée. La direction générale, responsable du contrôle interne, rend compte au conseil, dont le rôle est de définir les règles d'exercice de la surveillance du contrôle interne par ses membres et les attentes à leur égard. Le conseil devrait être tenu informé des risques compromettant la réalisation des objectifs de l'entité, des évaluations des déficiences du contrôle interne, des mesures prises par le management pour maîtriser ces risques et ces déficiences, et de la façon dont le management évalue l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité. Le conseil devrait formuler des critiques constructives à l'égard du management, aborder, le cas échéant, les sujets les plus sensibles, solliciter la contribution ainsi que l'appui des auditeurs internes et des auditeurs externes, entre autres. Souvent, les comités du conseil peuvent l'assister en prenant en charge certaines de ces activités de surveillance ;
  - *la direction générale* : la direction générale devrait évaluer le système de contrôle interne de l'entité à la lumière du *Référentiel*, en portant une attention particulière à la façon dont les dix-sept principes sont appliqués pour faciliter la mise en place des composantes du contrôle interne. Si la version initiale publiée en 1992 a été appliquée, les mises à jour de cette version (tel que précisé à l'annexe F du *Référentiel*) devraient tout d'abord être passées en revue afin d'examiner les conséquences de ces actualisations sur le système de contrôle de l'entité. L'utilisation des *Outils d'évaluation* pourra être envisagée dans le cadre de cette comparaison et pour une évaluation continue de l'efficacité globale du système de contrôle de l'entité ;

- *le management et les collaborateurs* : les managers et les collaborateurs devraient examiner les modifications apportées à cette version et en évaluer les conséquences sur le système de contrôle interne de l'entité. En outre, ils devraient examiner la façon dont ils exercent leurs responsabilités à la lumière du *Référentiel* et soumettre à leurs supérieurs hiérarchiques leurs idées pour renforcer le contrôle interne. Plus précisément, ils devraient examiner comment les contrôles existants affectent les principes liés aux cinq composantes du contrôle interne ;
- *les auditeurs internes* : les auditeurs internes devraient examiner leurs plans d'audit interne et la façon dont ils ont appliqué l'édition de 1992 du *Référentiel*. Ils devraient également examiner en détail les changements apportés à cette version, ainsi que leurs conséquences éventuelles sur les plans d'audit, les évaluations, et sur tout reporting relatif au système de contrôle interne de l'entité ;
- *les auditeurs externes* : certaines législations permettent qu'un auditeur externe soit, tout à la fois, chargé par son client d'auditer ou d'examiner l'efficacité du contrôle interne sur le reporting financier et d'auditer les états financiers de l'entité. Ces auditeurs peuvent évaluer le système de contrôle interne de l'entité au regard du *Référentiel*, en se concentrant sur la façon dont l'organisation a sélectionné, développé et déployé les contrôles qui affectent les principes liés aux composantes du contrôle interne. À l'instar du management, ces auditeurs peuvent utiliser les *Outils d'évaluation* dans le cadre de l'évaluation globale de l'efficacité du système de contrôle interne de l'entité ;
- *les autres organismes professionnels* : les autres organismes professionnels qui élaborent des lignes directrices sur les opérations, le reporting et la conformité peuvent comparer leurs normes et leurs lignes directrices au *Référentiel*. Il est dans l'intérêt de toutes les parties de disposer d'une terminologie et de concepts unifiés ;
- *les formateurs* : en admettant qu'ils soient largement acceptés, les concepts et le vocabulaire du *Référentiel* devraient trouver leur place dans des parcours de formation initiale ou continue.