

Cadre intégré du contrôle interne (COSO 1)

Présenté par Abderraouf YAICH

Le cadre intégré du contrôle interne est un référentiel de concepts constituant une approche nouvelle du contrôle interne visant à concilier les impératifs d'efficacité et d'efficience (c'est-à-dire visant à favoriser une performance optimisée à un coût compatible). Ce référentiel a, fondamentalement, une vocation d'évaluation et d'auto-évaluation du contrôle interne en place plutôt que de conception des procédures au sens de design et d'architectures des contrôles.

Le COSO conçoit le contrôle interne comme une solution à un large éventail de risques. Il définit le contrôle interne à travers trois objectifs et le décrit par cinq éléments ou composantes.

Le cadre intégré du contrôle interne constituant le référentiel COSO est formé par :

1. Une définition large du contrôle interne englobant tous les aspects liés à la maîtrise d'une activité basée sur le concept transversal de processus mis en œuvre par des personnes et fournissant une assurance raisonnable et la classification des objectifs du contrôle interne en trois catégories (opérationnel, fiabilité et compliance).

2. La décomposition du système de contrôle interne en cinq éléments ou composantes (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication et pilotage) et l'établissement des liens entre les objectifs et les éléments du contrôle interne.

3. Les rôles et responsabilités du contrôle interne.

4. Les critères d'efficacité.

5. Et, les limites du contrôle interne.

Section 1. Définition du contrôle interne

Le COSO définit le contrôle interne comme étant «un processus mis en œuvre par la direction générale, la

hiérarchie et le personnel d'une entreprise. Il est destiné à fournir **une assurance raisonnable** quant à la réalisation des trois catégories d'objectifs suivantes :

(1) La réalisation et l'optimisation des opérations : cette catégorie d'objectifs regroupe les objectifs de base de l'entreprise, y compris ceux relatifs aux performances, à la rentabilité et à la protection des ressources. Le contrôle interne ne saurait garantir la réussite des activités opérationnelles qui est fonction de facteurs tels que la compétence de jugements et des prises de décision de qualité de la direction et du personnel, les compétences et les habiletés techniques, l'innovation et l'efficacité de la recherche développement, l'efficacité des services commerciaux et de marketing, etc... En revanche, le contrôle interne permet de savoir de façon fiable et pertinente dans quelle mesure les objectifs opérationnels de l'entreprise sont atteints.

(2) La fiabilité des informations financières : cette catégorie d'objectifs couvre la préparation d'états financiers fiables et pertinents, incluant les états financiers intermédiaires et les informations publiées extraites des états financiers, telles que les publications des résultats intermédiaires.

(3) La conformité aux lois et aux règlements en vigueur : cette catégorie d'objectifs se rapporte à la conformité aux lois et aux règlements auxquels l'entreprise est soumise.

Tout en étant distinctes, les trois catégories d'objectifs de contrôle interne se recoupent : elles répondent à des besoins différents et appellent à mettre en place des contrôles répondant à chacun de ces besoins.

La définition du contrôle interne englobe les sous-systèmes de contrôle interne à l'échelle de toute entreprise et à l'échelle des unités ou des activités spécifiques.

La définition COSO du contrôle interne, qui est pratiquement reprise par tous les référentiels, repose sur certains concepts fondamentaux à savoir :

(i) **le contrôle interne est un processus.** Il constitue un moyen d'arriver à ses fins et non pas une fin en soi.

(ii) **le contrôle interne est mis en œuvre par des personnes.** L'efficacité du contrôle interne ne peut se suffire de l'existence de manuels de procédures et d'une documentation appropriée ; elle est assurée par des personnes à tous les niveaux de la hiérarchie.

(iii) le management et la direction ne peuvent attendre du contrôle interne qu'**une assurance raisonnable**, et non une assurance absolue.

(iv) Le contrôle interne est axé sur la réalisation d'objectifs dans un ou plusieurs domaines (ou catégories) qui sont distincts mais qui se recoupent.

Section 2. Les éléments du contrôle interne

Le contrôle interne est décomposé par le référentiel COSO en cinq éléments :

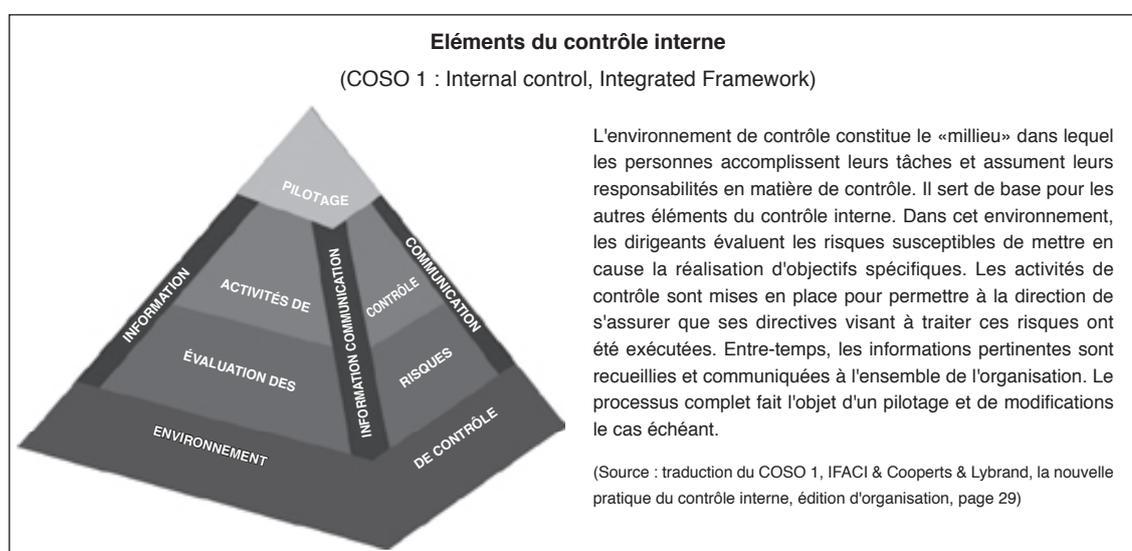
1. L'environnement de contrôle (§ 1).
2. L'évaluation des risques (§ 2).
3. Les activités de contrôle (§ 3).
4. L'information et la communication (§ 4).
5. Le pilotage (§ 5).

Les cinq éléments s'appliquent à chacune des catégories d'objectifs du contrôle interne. Il est, par conséquent, important d'établir les liens entre les objectifs et les éléments du contrôle interne (§ 6).

Il existe des synergies, des rapports dialectiques et une étroite complémentarité entre ces cinq éléments qui forment ensemble un système intégré capable de réagir de façon dynamique à toute menace tendant à l'affaiblir.

Alors que tout système de contrôle interne est étroitement lié aux activités opérationnelles de l'entreprise, l'existence d'un contrôle interne efficace est essentielle à la bonne marche des activités opérationnelles qui forment l'objet même de l'entreprise.

Il est, à ce titre, un support et un soutien aux activités opérationnelles sans lequel aucune entreprise ne peut réussir de façon durable. Ainsi, si le contrôle ne garantit pas la réussite des activités opérationnelles, sa déficience en accélère l'échec et rend le risque d'échec plus dramatique. Le contrôle interne facilite la mise en œuvre des actions visant à améliorer la sécurité et la qualité et à aider les personnes à s'acquitter de leurs responsabilités se traduisant par la réduction des dépenses et des pertes inutiles et à la saisie des opportunités. Il s'érige, dans ce sens, en un véritable outil de performance et de valorisation des entreprises. Les systèmes de contrôle interne les plus performants sont ceux qui sont efficacement incorporés dans l'infrastructure et le système d'information de l'entreprise au point d'en faire partie intégrante, notamment grâce à une utilisation judicieuse des technologies de l'information et de la communication et qui font partie de la culture de l'entreprise.



§ 1. L'environnement de contrôle

Le référentiel COSO qualifie l'environnement de contrôle comme étant «un élément très important de la culture d'une entreprise, puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation.

Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment :

- l'intégrité,
- l'éthique,
- la compétence du personnel,
- la philosophie des dirigeants,
- le style de management,
- la politique de délégation des responsabilités,
- la politique d'organisation,
- la politique de formation,
- et, l'intérêt manifesté par l'organe de direction et sa capacité à indiquer clairement les objectifs.

L'environnement de contrôle interne exerce une influence profonde sur :

- la façon dont les activités sont structurées,
- la définition des objectifs et l'évaluation des risques.

Il a un impact sur :

- les activités de contrôle,
- les systèmes d'information et de communication,
- ainsi que le système de pilotage (suivi des opérations).

Cette influence s'exerce non seulement au niveau de la conception des systèmes mais également dans leur fonctionnement quotidien.

Particulièrement, l'histoire et la culture de l'entreprise jouent un rôle sur l'environnement de contrôle en ce qu'elles favorisent la sensibilisation du personnel au besoin de contrôle.

Les entreprises efficacement contrôlées s'efforcent de s'entourer de personnel compétent et d'inculquer un esprit d'intégrité.

La haute direction et le management de ces entreprises font preuve d'une large conscience de la nécessité de montrer l'exemple par les dires, les attitudes, les gestes et les actions. A cette fin, ils élaborent des normes et procédures appropriées favorisant l'adhésion aux valeurs de l'organisation et le travail en équipe pour la réalisation des objectifs» (1).

§ 2. Evaluation des risques

L'évaluation des risques est un processus qui s'appuie sur la fixation des objectifs alignés sur la stratégie, compatibles et cohérents. Elle consiste d'abord à identifier les événements et analyser les facteurs qui peuvent compromettre la réalisation des objectifs et leur niveau de gravité en vue de déterminer comment ces risques doivent être gérés.

Selon le référentiel COSO «les risques peuvent mettre en cause :

- la survie de l'entreprise,
- sa compétitivité au sein du secteur économique,
- sa situation financière,
- son image de marque,
- la qualité de ses produits,
- la qualité de ses services,
- et la qualité de son personnel.

Sur le plan pratique, il n'existe aucun moyen d'éliminer tous les risques (le risque zéro n'existe pas). En effet, le risque est inhérent aux affaires. Il appartient donc aux dirigeants de déterminer le niveau de risques acceptable et de s'efforcer de les maintenir à ce niveau.

Fixer des objectifs est une condition préalable à l'évaluation des risques. Le management doit se fixer des objectifs avant d'identifier les risques qui sont susceptibles d'avoir un impact sur leur réalisation et prendre les mesures nécessaires. L'établissement des objectifs est donc une étape-clé de la conduite des affaires. Bien que n'étant pas un élément du contrôle interne, cette étape constitue une condition préalable qui donne de la pertinence au contrôle interne» (2).

(1) COSO 1, page 36.

(2) COSO 1, op. cit., pages 49 et 50.

§ 3. Activités de contrôle

Le COSO 1 définit les activités de contrôle comme étant l'application des normes et procédures destinées à assurer l'exécution des directives émises par le management en vue de maîtriser les risques.

«Les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de la structure et comprennent des actions aussi variées qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances opérationnelles, la sécurité des actifs ou la séparation des fonctions» (1).

Les opérations de contrôle permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont conçues et mises en œuvre en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise relevant des trois domaines d'objectifs : le domaine opérationnel, le domaine de l'information financière et le domaine du respect des contraintes légales et réglementaires.

«Les contrôles peuvent s'appliquer spécifiquement à un domaine, ou en recouper plusieurs. En effet, selon les circonstances, une activité de contrôle donnée peut contribuer à la réalisation d'objectifs couvrant plusieurs catégories. Ainsi, les opérations de contrôle relatives au domaine opérationnel peuvent contribuer à la fiabilité des informations financières, celles-ci pouvant elles-mêmes contribuer au respect des contraintes légales et réglementaires, et ainsi de suite» (2).

§ 4. Information et communication

L'information fiable et pertinente permet à chacun d'assumer ses responsabilités. Le référentiel COSO 1 précise que «les systèmes d'information produisent, entre autres, des données opérationnelles financières ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. Ces systèmes traitent non seulement les données produites par l'entreprise mais également celles qui, liées à son environnement externe, sont

nécessaires à la prise de décision pertinente comme au reporting externe» (3).

L'information pertinente doit être communiquée de façon efficace aux personnes qui en ont besoin, sous une forme intelligible et dans les délais adéquats leurs permettant d'assumer leurs responsabilités et d'effectuer les contrôles qui leurs incombent. La communication implique une circulation multidirectionnelle, c'est-à-dire ascendante, descendante et transversale. «Le management doit transmettre un message très clair à l'ensemble du personnel sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle. Les employés doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le système de contrôle interne, ainsi que la relation existant entre leurs propres activités et celles des autres membres du personnel. Ils doivent être en mesure de faire remonter les informations importantes. Par ailleurs, une communication efficace avec les tiers tels que clients, fournisseurs, autorités ou actionnaires, est également nécessaire» (4).

§ 5. Le pilotage

Le système de contrôle interne n'échappe pas lui-même à la nécessité d'être contrôlé. Le pilotage permet de vérifier que le contrôle interne fonctionne de façon permanente efficacement.

Le pilotage du contrôle interne couvre toutes les activités de l'organisation pouvant aller jusqu'à inclure les sous-traitants et l'audit interne.

Les opérations de pilotage sont pratiquées à travers les activités courantes et par le biais des évaluations ponctuelles.

Activités de surveillance permanente ou courante du contrôle interne : L'idéal est que le système de contrôle interne soit structuré de façon à assurer sa propre surveillance de façon permanente. Le COSO 1 précise que les procédures courantes de surveillance intégrées à la chaîne des activités sont exécutées sur le champ et permettent une réaction immédiate face aux

(1) COSO 1, op. cit., page 71.

(2) COSO 1, op. cit., pages 71 et 72.

(3) COSO 1, op. cit., page 83.

(4) COSO 1, op. cit., page 84.

évolutions et une détection plus rapide des anomalies. C'est parce que de telles procédures intégrées sont enracinées dans les habitudes de l'organisation qu'elles sont plus efficaces que les procédures d'évaluation ponctuelles.

La surveillance courante et permanente est assurée par les contrôles intégrés, le personnel, l'audit interne et externe et le management.

Activités de surveillance ponctuelles du contrôle interne : Les activités d'évaluation ponctuelles sont des contrôles additifs qui peuvent être menées par le personnel responsable (il s'agit dans ce cas d'auto-évaluation) ou de façon séparée par un professionnel externe.

Même lorsque les opérations courantes de surveillance sont efficaces et réalisées de façon rigoureuse, le système de contrôle interne a besoin de se soumettre de temps en temps à une évaluation ponctuelle pour assurer la maintenance de sa qualité et de ses

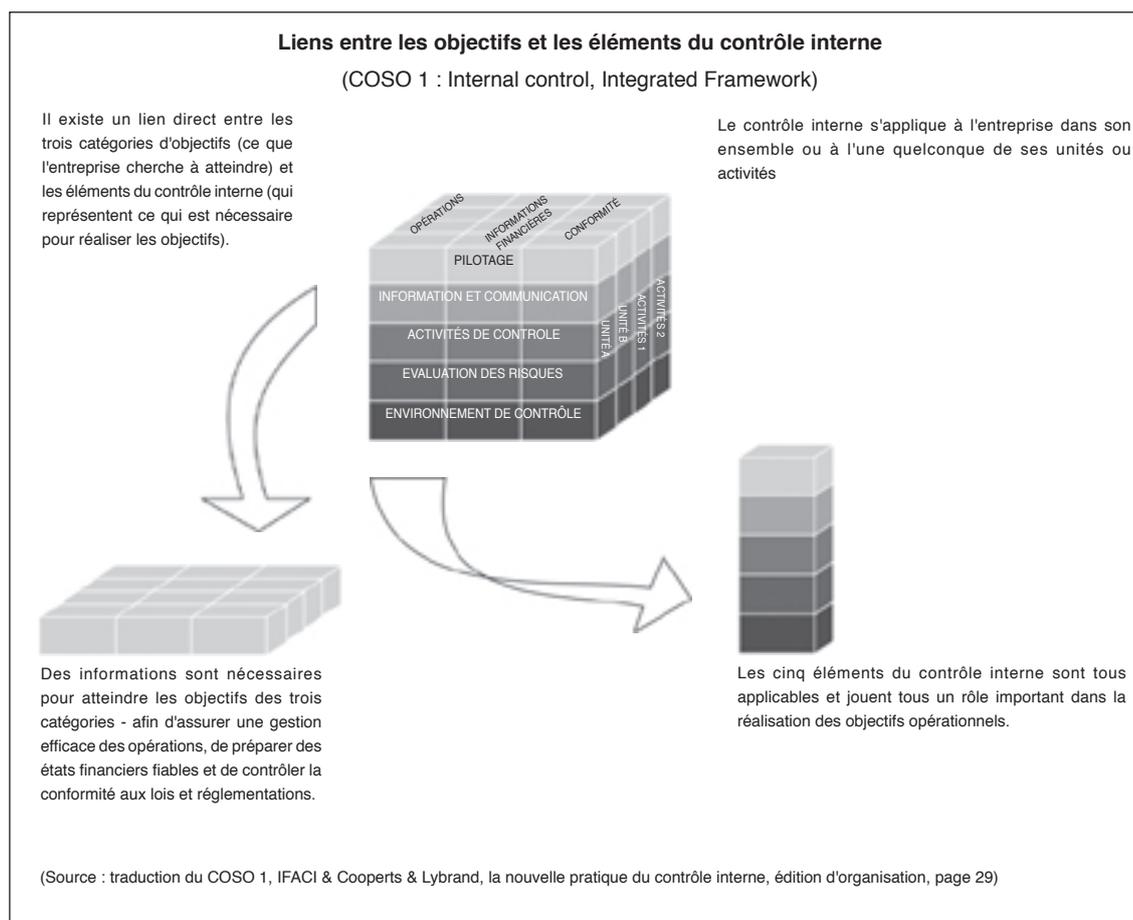
performances et bénéficier d'un benchmark avec les meilleures pratiques de contrôle interne.

Plus la surveillance intégrée et la surveillance par le personnel lui-même, y compris l'auto-évaluation et la surveillance par les organes permanents, est efficace et étendue, moins les évaluations séparées seront fréquentes.

Combinaison des deux méthodes : Le référentiel COSO 1 considère qu'en général, la combinaison des deux méthodes de surveillance (surveillance courante et surveillance ponctuelle par auto-évaluation et évaluation séparée) permet au système de contrôle interne de conserver toute son efficacité.

§ 6. Liens entre les objectifs et les éléments du contrôle interne

Les cinq composantes du contrôle interne sont les éléments nécessaires pour réaliser les objectifs du contrôle interne. Il existe, par conséquent, des liens étroits entre les objectifs du contrôle interne et les composantes du contrôle interne.



Dans le modèle COSO, pour étudier dans quelle mesure la direction dispose d'une assurance raisonnable qu'une catégorie d'objectifs est réalisée de façon efficace, il convient de s'assurer que chacun des cinq éléments est présent et que l'ensemble des éléments fonctionnent ensemble efficacement.

De même, le COSO 1 précise que la classification des objectifs, en trois catégories, permet d'étudier séparément chacun des aspects du contrôle interne.

Bien que distinctes, les catégories peuvent se chevaucher : un objectif donné peut rentrer dans plus d'une catégorie. Les objectifs couvrent différents besoins et peuvent relever de la responsabilité directe de différentes structures dans l'entreprise.

Le COSO décrit les liens entre les objectifs et les éléments du contrôle interne comme suit : «il existe un lien direct entre les trois catégories d'objectifs que l'organisation cherche à atteindre, et les composantes du contrôle interne nécessaires à leur réalisation.

Chaque élément du contrôle interne croise et couvre les trois catégories d'objectifs. Par exemple, les informations financières et non financières provenant de sources internes et externes, constituant l'élément «information et communication», sont indispensables à la gestion efficace des opérations, à la préparation d'états financiers fiables et pertinents et au contrôle de la conformité aux lois et réglementations en vigueur. L'établissement et l'application des normes et procédures de contrôle destinées à s'assurer de l'exécution des stratégies, programmes et autres directives, représentant l'élément «activités de contrôle» s'appliquent également aux trois catégories d'objectifs.

De même, si l'on regarde les trois catégories d'objectifs, les cinq éléments du contrôle interne s'appliquent à chacune d'elles. Par exemple, les cinq éléments contribuent à l'accomplissement de la catégorie d'objectifs «réalisation et optimisation des opérations».

Enfin, le contrôle interne s'applique aussi bien à l'entreprise toute entière qu'à chacune de ses unités» (1).

(1) COSO 1, op. cit., page 30.

Section 3. Rôles et responsabilité

Chaque dirigeant, chaque cadre et chaque membre du personnel joue un rôle et assume une responsabilité de contrôle interne. Les tiers et partenaires externes de l'entreprise et l'environnement externe jouent aussi un rôle et exercent une influence sur l'efficacité du contrôle interne.

§ 1. Les opérateurs internes

Les opérateurs internes forment l'ensemble des dirigeants et du personnel à savoir :

- Le management ;
- Le conseil d'administration et le comité d'audit ;
- Les cadres financiers ;
- Les autres membres du personnel ;
- Les auditeurs internes.

1. L'exemplarité du management : Les dirigeants exécutifs assument la **paternité** du système de contrôle interne. Plus que toute autre personne, ils doivent donner l'exemple en matière d'intégrité, d'éthique et de conformité aux règles de contrôle interne.

Leur exemplarité contribue de façon marquante à la formation d'un environnement de contrôle favorable.

2. Le conseil d'administration et le comité d'audit : Le conseil d'administration joue un rôle important de contrôle du management.

Le conseil d'administration définit ses attentes puis s'assure dans quelle mesure ces attentes sont satisfaites par le biais des activités de supervision. Le conseil d'administration s'acquitte d'autant plus facilement de ses responsabilités qu'il agit avec indépendance et surtout lorsqu'il bénéficie à la fois d'un système d'information et de communication efficace et d'équipes financières, juridiques et d'audit interne compétentes.

Pour qu'un administrateur puisse exercer sa fonction avec compétence, il doit disposer de tous les moyens utiles à l'analyse des sujets qu'il estime importants et doit pouvoir communiquer, librement et ouvertement, avec le personnel de la société, y compris les auditeurs internes, mais également avec les auditeurs externes et les avocats.

De même, l'existence d'un comité d'audit formé par des administrateurs compétents et à majorité indépendants,

joue un rôle important en matière d'information financière et renforce le contrôle interne.

3. Les cadres financiers : Le directeur financier, le directeur de la comptabilité, le contrôleur de gestion et les autres acteurs de la direction financière et comptable jouent un rôle déterminant sur l'efficacité du contrôle interne.

4. Les autres membres du personnel : Le personnel met en œuvre le contrôle interne de l'entreprise à travers ce qu'il fait et ce qu'il dit et joue un double rôle dans l'efficacité du contrôle interne :

- d'une part, chaque employé participe, à travers la qualité des informations qu'il produit et qui sont utilisées par le système et des soins qu'il apporte à ses activités et son attachement au travail bien fait, à la réalisation des contrôles et, par voie de conséquence, à l'efficacité du contrôle interne ;

- d'autre part, chaque employé est tenu de faire remonter à son supérieur hiérarchique ou à défaut à une autre personne responsable tout problème constaté au niveau des opérations ainsi que toute violation des règles et toute action illégale.

5. Les auditeurs internes : Les auditeurs internes évaluent en permanence l'efficacité du contrôle interne et contribuent à maintenir son efficacité.

§ 2. Les opérateurs externes

Les opérateurs externes sont aussi nombreux que variés. Ils incluent tous les tiers et particulièrement ceux ayant des relations d'affaires avec l'entreprise, les auditeurs externes, les bailleurs de fonds, les investisseurs, les autorités administratives, les législateurs, les analystes financiers, etc...

Section 4. Les critères d'efficacité

Le modèle COSO décompose le contrôle interne en cinq éléments, inhérents à la gestion de l'entreprise, interdépendants.

Ces éléments sont liés entre eux ainsi qu'aux objectifs qu'ils permettent de réaliser et constituent **les critères** permettant d'apprécier l'efficacité du système.

Le référentiel COSO présente, à titre indicatif, une série de questionnements servant de critères d'évaluation du contrôle interne relatif à :

- L'environnement de contrôle ;

- L'évaluation des risques et les activités de contrôle ;

- L'information et la communication ;

- Le pilotage.

§ 1. Critères d'évaluation de l'environnement de contrôle

Intégrité et éthique :

• Existe-t-il un code de conduite et d'autres normes relatives aux pratiques professionnelles acceptables, aux conflits d'intérêts ou aux comportements éthiques et moraux, et sont-ils mis en œuvre ?

• Quel est le comportement du management dans ses relations avec le personnel, les fournisseurs, clients, investisseurs, créanciers, assureurs, concurrents, auditeurs, etc. ? (Par exemple, il convient de déterminer si les dirigeants appliquent des règles d'éthique très strictes dans les affaires et exigent le même comportement des autres ou si, au contraire, ils attachent peu d'importance aux questions liées à l'éthique).

• Le personnel subit-il des pressions pour atteindre des objectifs irréalistes - notamment en matière de résultats à court terme ? - Quelle est l'importance relative à la rémunération liée à la réalisation des objectifs par rapport à la rémunération totale ?

Compétence :

• Existe-t-il des descriptions de poste formalisées ou d'autres systèmes permettant de définir les tâches afférentes à chaque poste ?

• L'organisation possède-t-elle des analyses des connaissances et des aptitudes requises pour accomplir la fonction ?

Conseil d'administration ou Comité d'audit :

• Le conseil d'administration ou le Comité d'audit est-il suffisamment indépendant vis-à-vis de la direction pour se sentir libre de poser toutes les questions nécessaires, même les plus délicates ?

• Le Conseil d'administration ou le Comité d'audit tient-il des réunions régulières avec le directeur financier, les responsables comptables, les auditeurs internes et externes ?

• Le Conseil d'administration ou le Comité d'audit reçoit-il les informations suffisantes, en temps voulu, pour lui permettre de suivre la réalisation des objectifs

et stratégies, de surveiller la situation financière et les résultats d'exploitation, et de s'informer des conditions et modalités des contrats importants ?

- Le Conseil d'administration ou le Comité d'audit reçoit-il les informations sensibles en temps voulu, et est-il informé en temps voulu des situations délicates, des investigations et des agissements incorrects (par exemple, informations sur les frais de déplacement engagés par les membres de la direction, litiges importants, investigations menées par les autorités de tutelle, détournements de fonds ou mauvaise utilisation des actifs, délits d'initié, subventions à des mouvements politiques, pots-de-vin) ?

Philosophie et style de management des dirigeants :

- Quelle est la nature des risques encourus ? Le management est-il souvent amené à s'engager dans des opérations à haut risque ou, au contraire, se montre-t-il très prudent ?

- La direction générale entretient-elle des contacts réguliers avec les responsables opérationnels, notamment ceux des sites géographiques éloignés ?

- Quelle est l'attitude du management envers l'information financière, comprenant le règlement des désaccords en matière de traitement comptable (ex : le choix des principes comptables est-il plutôt prudent ou agressif, existe-t-il des cas de mauvaise application des principes comptables, de non-divulgaration d'informations financières importantes ou de falsification des livres comptables) ?

Structure de l'entreprise :

- La structure de l'organisation est-elle appropriée et permet-elle de générer les informations nécessaires à la gestion de ses activités ?

- Les responsabilités des personnes occupant des postes-clés sont-elles définies de façon adéquate et sont-elles clairement comprises par les titulaires des postes ?

- Les compétences et l'expérience des personnes occupant des postes-clés sont-elles suffisantes compte tenu de leurs responsabilités ?

Délégations de pouvoirs et de responsabilités :

- Quel niveau de responsabilité et de délégation des pouvoirs permet la réalisation des objectifs

fondamentaux (ou généraux), l'accomplissement des fonctions opérationnelles et le respect de la réglementation, y compris en ce qui concerne la responsabilité des systèmes d'informations et le pouvoir d'autoriser les changements ?

- Les normes et procédures de contrôle, y compris les descriptions de postes, sont-elles adéquates ?

- Les effectifs sont-ils adéquats, notamment en ce qui concerne le traitement des données et les fonctions comptables ? Sont-ils d'un niveau de compétence en rapport avec la taille de l'entité, la nature et la complexité des activités et des systèmes ?

Politique de gestion des ressources humaines :

- Existe-t-il des normes et procédures en matière de recrutement, de formation, de promotion du personnel et de rémunération ?

- Les actions correctives prises en cas de dérogation à ces normes et procédures sont-elles appropriées ?

- L'organisation procède-t-elle à des vérifications adéquates du passé professionnel d'un candidat, notamment pour mettre en évidence d'éventuels actes ou activités de ce dernier qui seraient inacceptables ?

- Les critères de promotion des employés et les techniques de collecte d'information (ex : les évaluations des performances) sont-ils appropriés ? Sont-ils conformes avec le code de conduite et autres règles de comportement ?

§ 2. Evaluation des risques et activités de contrôle

Objectifs généraux :

- Les objectifs assignés à l'entreprise expriment-ils clairement et complètement ce que celle-ci recherche et la façon dont elle pense y parvenir, tout en tenant compte de ses spécificités ?

- Les objectifs généraux sont-ils communiqués de façon claire au personnel et au conseil d'administration ?

- La stratégie est-elle liée aux objectifs assignés à l'entreprise et est-elle cohérente avec ces derniers ?

- Les plans à long terme et les budgets sont-ils cohérents avec les objectifs généraux de l'entreprise, avec la stratégie de cette dernière et les conditions du moment ?

Objectifs assignés à chaque activité :

- Existe-t-il une corrélation entre les objectifs assignés à chaque activité, d'une part, et, d'autre part, les objectifs généraux et les plans stratégiques ?
- Les objectifs assignés à chaque activité sont-ils cohérents les uns par rapport aux autres ?
- Les objectifs assignés à chaque activité sont-ils appropriés par rapport à chacun des processus-clés de l'entreprise ?
- Les objectifs assignés à chaque activité tiennent-ils suffisamment compte des spécificités de celles-ci ?
- Les moyens consacrés à la réalisation des objectifs sont-ils suffisants ?
- Les objectifs conditionnant la réalisation de ceux qui ont été assignés à l'entreprise (facteurs-clés de réussite) ont-ils été identifiés ?
- Toutes les personnes occupant des postes à responsabilités participent-elles à l'établissement des objectifs et adhèrent-elles à ceux-ci ?

Risques :

- Les mécanismes mis en place pour identifier les risques exogènes à l'entreprise sont-ils suffisants ?
- Les mécanismes mis en place pour identifier les risques endogènes à l'entreprise sont-ils suffisants ?
- Tous les risques majeurs susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation de chacun des objectifs fixés aux activités ont-ils été identifiés ?
- Le processus d'analyse des risques (incluant l'appréciation de l'importance des risques, l'évaluation de la probabilité de leur survenance et la détermination des actions nécessaires) est-il exhaustif et pertinent ?

Gestion des changements :

- Existe-t-il des mécanismes permettant d'identifier des faits ou activités ayant un impact sur la réalisation des objectifs généraux de l'entreprise (ou particuliers à une division de l'entreprise), voire d'anticiper sur eux et de réagir, ces faits ou activités étant généralement initiés par les responsabilités des services qui seraient le plus affectés par les changements ?
- Existe-t-il des mécanismes permettant d'identifier les changements qui pourraient avoir des répercussions plus importantes et plus larges sur l'entité et nécessiter l'intervention des dirigeants, et d'y apporter une réaction immédiate ?

§ 3. Information et communication

Information :

- Des informations d'origine aussi bien externe qu'interne sont-elles obtenues, et permettent-elles aux dirigeants d'évaluer les performances de l'entreprise par rapport aux objectifs ?
- Les informations sont-elles transmises à temps aux personnes qui en ont besoin, et de façon suffisamment détaillée, pour que chaque personne puisse assumer ses responsabilités de façon efficace et efficiente ?
- Existe-t-il un schéma directeur régissant le développement et l'évolution des systèmes d'information ? Ce schéma directeur s'inscrit-il dans la ligne de la stratégie globale de l'organisation et contribue-t-il à la réalisation des objectifs fixés à l'échelle de la société comme un niveau des différentes activités ?
- L'adhésion du management au développement des systèmes d'information nécessaires se concrétise-t-elle par une mise à disposition adéquate de ressources, tant humaines que financières ?

Communication :

- Les tâches et responsabilités attribuées au personnel en matière de contrôle sont-elles communiquées à celui-ci de façon efficace ?
- Des moyens de communication ont-ils été établis permettant de signaler des faits présumés inconvenants ?
- Le management est-il à l'écoute des suggestions que pourrait émettre le personnel quant à la façon d'accroître la productivité, la qualité, ou d'améliorer tel ou tel procédé ?
- La communication se fait-elle correctement au sein de la société (par exemple, entre le service «achats» et la production), les informations sont-elles complètes, transmises à temps et suffisantes pour permettre à chacun de s'acquitter efficacement de ses responsabilités ?
- Les moyens de communication avec les clients, fournisseurs et autres tiers, sont-ils suffisamment développés pour que puissent être recueillies des informations sur l'évolution des besoins de la clientèle ?
- Dans quelle mesure les tiers ont-ils été informés des règles d'éthique appliquées par l'entreprise.

- Le management procède-t-il dans des délais appropriés à un suivi des informations collectées auprès des clients, fournisseurs, autorités de tutelle et autres tiers ?

§ 4. Pilotage

Pilotage courant :

- Dans quelle mesure les activités courantes des employés leur permettent-elles d'obtenir l'assurance que le système de contrôle interne est toujours efficace ?

- Les informations provenant de l'extérieur corroborent-elles les informations d'origine interne ou révèlent-elles des problèmes ?

- Les informations enregistrées dans le système comptable sont-elles périodiquement comparées aux résultats de contrôles physiques ?

- Les recommandations émises par les auditeurs internes ou externes en ce qui concerne les méthodes permettant de renforcer le contrôle interne sont-elles mises en œuvre ?

- Les séminaires de formation et les réunions de planification apportent-ils à la direction des informations sur l'efficacité du fonctionnement du système de contrôle ?

- Est-il périodiquement demandé au personnel s'il comprend le code de conduite, s'il s'y conforme et s'il effectue régulièrement les opérations de contrôle importantes ?

- Les interventions de l'audit interne sont-elles efficaces ?

Evaluations ponctuelles

- Quelles sont l'étendue et la fréquence des évaluations ponctuelles du système de contrôle interne ?

- Le processus d'évaluation est-il approprié ?

- La méthodologie utilisée lors de l'évaluation du système de contrôle est-elle logique et appropriée ?

- La documentation est-elle suffisante et adéquate ?

Remontée de l'information

- Existe-t-il des mécanismes permettant de recueillir des informations sur les faiblesses identifiées au

niveau du contrôle interne et de faire remonter ces informations ?

- Les règles en la matière sont-elles pertinentes ?
- Les actions de suivi sont-elles pertinentes ?

Section 5. Limites du contrôle interne

Le contrôle interne, aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit-il, ne peut offrir qu'une **assurance raisonnable** de réalisation des objectifs en raison des limites suivantes :

- Le niveau d'assurance peut être plus élevé quant à la réalisation des objectifs en matière de fiabilité des informations financières et de la conformité aux lois et réglementations en vigueur que pour l'objectif de réalisation et d'optimisation des opérations. La réalisation des objectifs de fiabilité et de compliance fondés sur des normes générales, imposées de l'expérience à tous, dépend principalement de la qualité des procédures, de la volonté et de la compétence de l'entreprise. En revanche, la réalisation des objectifs liés aux opérations ne relève pas toujours de la seule volonté de l'entreprise.

- Les jugements exercés lors des prises de décision peuvent se révéler défaillants : C'est ainsi que le COSO 1 précise que le système de contrôle interne ne peut prévenir un jugement erroné ou une mauvaise décision, ou bien encore un événement extérieur pouvant entraîner l'échec des objectifs d'exploitation. Dans ce domaine, le système de contrôle interne ne peut fournir d'assurance raisonnable qu'au regard de la gestion administrative liée aux objectifs opérationnels en fournissant au management et aux dirigeants une assurance raisonnable d'être informée de façon fiable et en temps opportun dans quelle mesure l'entreprise est en train de réaliser ses objectifs.

- La contrainte rapport coût-avantage impose une contingence aux procédures et dispositifs de contrôle à mettre en place.

- Les mesures de contrôle ne peuvent pas, en toute circonstance, empêcher la survenance d'un dysfonctionnement ou d'une défaillance humaine ou d'une erreur.

- La collusion entre plusieurs personnes peut faire échouer les contrôles.

- Le management peut passer outre les procédures et ne pas respecter le système de contrôle interne.