

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université de Sfax

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Commission d'Expertise Comptable

Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable

TITRE DU MEMOIRE

**LE PILOTAGE DU SYSTEME DE CONTROLE
INTERNE : DEMARCHE, OUTILS ET ROLE
DE L'EXPERT-COMPTABLE**

Dirigé par :

Abderraouf YAICH

**Membre de l'Ordre des Experts-
Comptables de Tunisie**

Préparé par :

Makram YAICH

Mémorialiste en expertise comptable

SEPTEMBRE 2010

ANNEE UNIVERSITAIRE

2010-2011

SOMMAIRE GENERAL

<i>Dédicaces</i>	1
<i>Remerciements</i>	2
<i>Sommaire général</i>	3
<i>Introduction</i>	5
<i>Première Partie : Rôle et démarche de pilotage du système de contrôle interne</i>	9
Chapitre Premier : Importance et rôle du pilotage dans le fonctionnement du système de contrôle interne	9
Section 1 : Définition et efficacité du système de contrôle interne.....	10
Sous-section 1 : Définition et limites du système de contrôle interne	10
Sous-section 2 : Les trois niveaux du contrôle.....	14
Sous-section 3 : Les éléments d'un système de contrôle interne efficace.....	16
Section 2 : Place et importance du pilotage dans la structure du système de contrôle interne	20
Sous-section 1 : Le pilotage est un outil de management et de gouvernance de l'entreprise.....	21
Sous-section 2 : Le pilotage est un composant du système de contrôle interne	22
Sous-section 3 : Le pilotage est déterminant de l'efficacité du dispositif de contrôle interne	24
Section 3 : Les fonctions du pilotage.....	26
Sous-section 1 : Une assurance raisonnable de l'efficacité continue du système de contrôle interne	26
Sous-section 2 : Le pilotage est un outil indispensable à la survie du système de contrôle interne	28
Sous-section 3 : Le pilotage est un outil d'amélioration de l'efficacité du dispositif de contrôle interne.....	29
Chapitre Deuxième : Une démarche de pilotage du contrôle interne	32
Section 1 : Établir une base pour le pilotage	32
Sous-section 1 : Le ton de la direction (tone at the top).....	32
Sous-section 2 : Structure organisationnelle	33
Sous-section 3 : Une compréhension de base de l'efficacité du contrôle interne	36
Section 2 : Conception des outils et exécution des procédures de pilotage	38
Sous-section 1 : Classer les risques par priorité et identifier les contrôles clés	39
Sous-section 2 : L'identification des informations probantes et la conception des outils de pilotage	44
Sous-section 3 : Mise en œuvre des procédures de pilotage (évaluation continue et séparée)	48
Section 3 : Communication des résultats	52
Sous-section 1 : Le système de reporting.....	53
Sous-section 2 : Les informations à communiquer	55
Sous-section 3 : Les personnes devant être informées	57
<i>Deuxième Partie : Les outils du pilotage du contrôle interne et rôle de l'expert-comptable dans la conception et la mise en œuvre du processus</i>	61
Chapitre Premier : Les outils du pilotage	61
Section 1 : Opérations intégrées de pilotage.....	61
Sous-section 1 : Identification des dispositifs clefs de contrôle.....	62
Sous-section 2 : Capture des anomalies et remontée de l'information	66
Sous-section 3 : L'utilisation des nouvelles technologies.....	72
Section 2 : Les modalités d'évaluation	75
Sous-section 1 : Auto-évaluation	75
Sous-section 2 : Evaluation par les tiers	78
Sous-section 3 : Exploitation d'une base des incidents et anomalies.....	83
Section 3 : Pilotage du contrôle interne par l'audit.....	84
Sous-section 1 : Audit interne et comité d'audit	84
Sous-section 2 : Audit opérationnel	89
Sous-section 3 : Audit externe (Commissaire aux comptes).....	91
Chapitre Deuxième : Rôle de l'expert-comptable dans la conception et la mise en œuvre du pilotage du contrôle interne	96

Section 1 : Le conseil et l'assistance dans la conception et l'exécution du pilotage du système de contrôle interne	97
Sous-section 1 : Assister la direction dans la conception et la mise en œuvre du pilotage du contrôle interne	97
Sous-section 2 : La formalisation du système et des outils du pilotage	99
Sous-section 3 : La mise en place d'une structure de pilotage du contrôle interne	101
Section 2 : Les missions d'évaluation et d'amélioration du pilotage du système de contrôle interne	103
Sous-section 1 : Evaluation de la maturité du système de contrôle interne	103
Sous-section 2 : Evaluation et amélioration du pilotage du système de contrôle interne	106
Sous-section 3 : Externalisation de la fonction audit interne	108
Section 3 : La certification, les missions de confort et d'amélioration continue du système de contrôle interne	110
Sous-section 1 : La certification du système de contrôle interne	111
Sous-section 2 : Les missions de confort sur le reporting sur l'efficacité du système de contrôle interne	113
Sous-section 3 : Evolution vers les meilleures pratiques et migration vers un système complet de gestion des risques	116
Conclusion	119
Annexe n°1 : Exemples de questionnaires d'auto-évaluation du contrôle interne	122
I- Exemple des différents types de questions possibles	122
II- Exemple de questionnaire d'auto-évaluation	124
Annexe n°2 : Modèle de questionnaires d'évaluation du contrôle interne	125
Annexe n°3 : Enquête	213
I. Présentation générale de l'enquête	213
II. Analyse des résultats de l'enquête	232
Bibliographie	258

INTRODUCTION

Le contrôle interne n'a jamais fait autant l'objet de réflexions, de recherches et de débats que depuis l'apparition des grands scandales financiers. Différentes réglementations (Sarbanes Oxley, loi de sécurité financière, directives Européennes, etc...) et plusieurs recherches ont fait du contrôle interne un élément clef en matière de gouvernance, de maîtrise des risques et de reporting financier fiable. Les échecs et les faillites ont poussé les acteurs économiques à reconnaître davantage l'importance du contrôle interne et le rôle qu'il joue dans l'organisation, dans l'efficacité et dans l'efficience des entreprises.

Dans un environnement économique en perpétuelle mutation, avec la montée en puissance de l'utilisation des nouvelles technologies, la globalisation, l'augmentation des incertitudes et des risques, le déficit en mode comportemental des hommes, la crise financière et économique mondiale et plusieurs autres facteurs, la rentabilité et la survie même des entreprises dépendront de leur efficacité, de leur degré d'adaptation aux conditions du marché et de leur capacité à gérer les risques et à réagir en temps opportun aux changements et aux menaces. Le contrôle interne peut jouer un rôle déterminant dans ce contexte, en dotant l'entreprise d'un outil de pilotage pertinent pour l'aider à atteindre ses objectifs. Dans ce sens, Abderraouf YAICH avance que «l'organisation, dont le système de contrôle interne constitue une composante clef, est un des plus grands facteurs d'efficacité dont peut disposer une entreprise pour réaliser ses objectifs»¹.

Toutefois, pour aider au pilotage de l'entreprise, le système de contrôle interne doit être efficace. En tant que garant de l'efficacité du système, le pilotage du système de contrôle interne apparaît donc comme étant un élément indispensable à l'efficacité d'une entreprise. Dans un environnement dominé par l'incertitude et les changements rapides, tout système de contrôle interne doit, en effet, être doté d'un dispositif de pilotage lui permettant de s'adapter à toutes les évolutions de l'environnement et aux conditions dans lesquelles il fonctionne, ainsi que de détecter toutes les défaillances dans la conception ou l'application des procédures de contrôle. Sans un tel dispositif, le système de contrôle interne peut, avec le temps, perdre son efficacité et ne plus être capable de faire face aux risques, liés aux objectifs de l'organisation, qui peuvent eux mêmes évoluer en fonction des circonstances et des conditions de l'entreprise et du marché.

¹ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 1.

Selon le rapport publié par le «Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway» (COSO) aux Etats-Unis en 1992, «les systèmes de contrôle interne et, éventuellement, la façon dont les contrôles sont appliqués, évoluent avec le temps. Des procédures qui étaient efficaces à un moment donné peuvent se révéler insuffisantes ou ne plus être appliquées. Ceci peut être dû à des mouvements de personnel, à une moindre efficacité de la formation interne ou des techniques de supervision, à des contraintes de temps et de moyens ou à une pression accrue. En outre, le système de contrôle interne a pu être conçu, à l'origine, pour répondre à une situation donnée maintenant dépassée, ce qui réduit sa capacité à signaler les risques attachés à des conditions nouvelles. Le management devra donc déterminer si le système de contrôle interne est toujours pertinent et à même de s'appliquer à de nouveaux risques»².

Bien que le pilotage soit un élément essentiel pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne, plusieurs entreprises ne disposent pas d'un système de pilotage structuré et organisé, ou ne l'utilisent pas convenablement du fait qu'il soit mal appliqué, mal conçu ou non apprécié à sa juste valeur. De ce fait, de telles entreprises se trouvent, généralement avec le temps, handicapées par des défaillances et des faiblesses de contrôle pouvant affecter la réalisation de leurs objectifs. Ceci pourra avoir de lourdes conséquences, si des mutations importantes interviennent dans l'entreprise, comme par exemple, une évolution rapide de la taille ou du chiffre d'affaires, l'introduction de nouveaux produits ou lignes de services, des changements importants au niveau de l'environnement interne ou externe, au niveau de la direction, ou encore de la technologie, etc...

En tant que spécialiste du contrôle interne, l'expert-comptable est bien placé pour jouer un rôle important dans le processus de pilotage, en apportant aux entreprises l'aide, l'assistance et l'expertise nécessaires. Néanmoins, les missions portant sur le contrôle interne sont peu développées en Tunisie, bien que le besoin pour ce type de prestations soit de plus en plus éprouvé.

Une recherche professionnelle au sujet du pilotage du système de contrôle interne est, par conséquent, d'une grande utilité aussi bien pour les entreprises que pour la profession comptable. Dans cette recherche, nous mettons l'accent sur l'importance du pilotage pour l'efficacité du système de contrôle interne ainsi que sur l'identification des différents outils de pilotage et nous proposons une démarche de réalisation et de mise en place d'un dispositif de pilotage. De même, la présentation des différentes missions pouvant être accomplies par l'expert-comptable pour aider les entreprises dans la conception et la mise en œuvre des

² COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 95.

procédures et des outils de pilotage du système de contrôle interne est d'une utilité certaine pour la profession d'experts comptables.

Ainsi, notre mémoire est structuré en deux parties.

La première partie est consacrée à la définition et aux limites d'un système de contrôle interne ainsi qu'à l'identification des éléments nécessaires pour assurer son efficacité. Nous mettrons l'accent sur l'importance du pilotage du système de contrôle interne ainsi que sur la définition des différentes fonctions qu'il assure. De même, nous présenterons une démarche pour la réalisation du pilotage. Cette partie sera scindée en deux chapitres :

Le premier chapitre comportera, en premier lieu, la définition du système de contrôle interne, ses limites et la détermination des éléments d'un système efficace. En deuxième lieu, il traitera de l'importance du pilotage pour l'efficacité du système de contrôle interne et de l'identification de ses fonctions.

Au deuxième chapitre, nous présenterons la démarche de pilotage du système de contrôle interne. Cette démarche commence par la préparation d'une base pour le pilotage ou un environnement comprenant, le ton de la direction, la structure organisationnelle et une compréhension de base de l'efficacité du contrôle interne. En deuxième lieu, nous étudierons la démarche de conception et de mise en œuvre d'un pilotage efficace du système de contrôle interne. Cette démarche commence par une classification des risques par priorité et l'identification des contrôles clés, puis, la détermination des informations probantes et la conception des outils et en fin la mise en œuvre des procédures de pilotage. La démarche est complétée par la communication des résultats qui comporte l'organisation d'un système de reporting, l'identification des informations à communiquer et les personnes devant être informées.

Dans la deuxième partie, nous présenterons les différents outils de pilotage du système de contrôle interne, avant d'étudier les différentes missions pouvant être accomplies par l'expert-comptable pour aider les entreprises dans la conception et la mise en œuvre du processus de pilotage de leur système de contrôle interne. Cette partie comportera, donc, deux chapitres :

Le premier chapitre est consacré aux outils de pilotage du système de contrôle interne. Nous essayerons dans ce chapitre d'étudier les différents outils de pilotage du système, les critères de choix entre différents outils et différentes procédures de pilotage en fonction du risque, des contrôles et du contexte de l'entreprise. Nous étudierons, également, l'impact des nouvelles technologies et leur utilisation pour les besoins du pilotage. Nous présenterons, par la suite, les différentes modalités d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Nous essayerons donc de répondre aux questions, comment s'auto-évaluer et dans quel cas une

entreprise doit faire appel à des tiers pour évaluer l'efficacité du système de contrôle interne. Nous présenterons, également, les avantages de l'exploitation d'une base des incidents et des anomalies. Dans la troisième section de ce chapitre, nous étudierons le pilotage par l'audit (audit interne, comité d'audit, audit opérationnel et audit externe).

Le deuxième chapitre présente le rôle de l'expert-comptable dans la conception, la mise en œuvre, l'évaluation et l'amélioration du pilotage du système de contrôle interne. Le rôle de l'expert-comptable peut être classifié en trois catégories de mission :

- des missions en relation avec la conception et la mise en œuvre du pilotage ;
- des missions d'évaluation et d'amélioration du système de pilotage du contrôle interne ; et
- des missions de certification du système de contrôle interne.

Dan ce chapitre, nous allons examiner l'apport et l'étendue des ces différentes missions ainsi que la démarche à suivre et les moyens nécessaires pour que l'expert-comptable puisse accomplir ses travaux avec efficacité et diligences.

Le mémoire est enrichi par une enquête à l'aide d'un questionnaire de type fermé. La population interrogée est composée d'un échantillon représentatif des entreprises (chefs et cadres d'entreprises) et un échantillon représentatif des experts-comptables. Les résultats de l'enquête sont exposés tout au long de ce mémoire.

PREMIERE PARTIE : ROLE ET DEMARCHE DE PILOTAGE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne a pris une ampleur importante au cours de ces dernières années au sein de toutes les organisations, à travers le monde. La montée en puissance des entreprises multinationales avec la généralisation de la mondialisation voire même la globalisation de l'économie, a poussé les acteurs économiques à chercher de plus en plus d'avantages concurrentiels leur permettant de suivre les évolutions du marché.

Un système de contrôle interne efficace peut former un avantage concurrentiel important pour l'entreprise quelle que soit sa taille ou le secteur dans lequel elle évolue. Plusieurs entreprises ont donc compris qu'il ne suffirait pas d'avoir un dispositif de contrôle mais il faut qu'il soit efficace et efficient pour qu'il puisse assurer son rôle de facteur de succès et d'avantage concurrentiel.

Avec l'apparition de plusieurs scandales financiers qui ont, entre autres, pour causes des défaillances et faiblesses du contrôle interne, l'importance de l'efficacité du système de contrôle n'est plus justifiée seulement par la concurrence mais également par les lois et réglementations et par le rôle qu'il assure dans la sauvegarde et la survie de l'organisation.

Ainsi, l'importance et le rôle du pilotage du système de contrôle interne sont devenus de plus en plus justifiés pour assurer l'efficacité des contrôles (Chapitre Premier).

Pour être à son tour efficace et pouvoir assurer son rôle adéquatement, le pilotage doit suivre une certaine démarche (Chapitre Deuxième). Cette démarche ne peut être unique ni identique à toutes les entreprises. Mais elle s'appuie toujours sur une méthode qui peut aider l'organisation dans la conception et l'exécution du dispositif de pilotage.

CHAPITRE PREMIER : IMPORTANCE ET ROLE DU PILOTAGE DANS LE FONCTIONNEMENT DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Avant d'aborder l'importance du pilotage, nous commençons par définir le système de contrôle interne ainsi que les éléments nécessaires pour assurer son efficacité (Section 1). Puis, nous étudions la place et l'importance du pilotage dans la structure du système de

contrôle (Section 2) et nous terminons par l'identification des fonctions du pilotage (Section 3).

Section 1 : Définition et efficacité du système de contrôle interne

Le système de contrôle interne a été définie de plusieurs façons selon les périodes et les institutions. Nous essayons dans ce qui suit de présenter l'évolution de la définition du contrôle interne et d'identifier les limites inhérentes à tout système de contrôle (Sous-section 1). Après avoir analysé les trois niveaux de contrôle (Sous-section 2), nous étudions les éléments d'un système de contrôle interne efficace (sous-section 3).

Sous-section 1 : Définition et limites du système de contrôle interne

§ 1. Définition du système de contrôle interne

Historiquement, la notion de contrôle interne était toujours présente au sein de l'entreprise. Cependant, ce n'est qu'au début du 20^{ème} siècle que plusieurs auteurs, et en particulier en comptabilité, commence à s'intéresser au sujet. En effet, c'est en 1949 que fût apparue la première définition du contrôle interne, avancée par l'AICPA (ordre des experts-comptables des Etats unis), qui propose que «le contrôle interne comprend le plan de l'organisation et toutes les méthodes et mesures adoptées dans une entreprise pour protéger les actifs, s'assurer de l'exactitude et de la fiabilité des données comptables, favoriser l'efficacité opérationnelle et encourager l'adhésion aux politiques prescrites».

Quelques années après, l'ordre des experts-comptables de France, à l'occasion de son 32^{ème} congrès en 1977 consacré au contrôle interne, a publié sa propre définition. Il définit donc le contrôle interne comme étant «l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information de l'autre côté, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci».

Avec le développement important de l'économie mondiale, à la fin du 20^{ème} siècle, la croissance de la complexité des entreprises, la diversité des réglementations, l'apparition de plusieurs scandales financiers et suite aux critiques avancées par le rapport Treadway³ en 1987, l'AICPA émet la norme de vérification (SAS 55 : Statement of Auditing Standard), qui

³ La Commission Treadway : mise en place aux Etats-Unis sur le thème de la « fraude dans le reporting financier ». Son rapport est publié en septembre 1987. Il constitue une base de recommandations pour prévenir et détecter ce type de fraude.

redéfinit le contrôle interne comme étant «les politiques et les procédures établies pour fournir l'assurance raisonnable que les objectifs seront atteints».

Puis, en 1992 le COSO a publié son rapport, qui formule un cadre conceptuel du contrôle interne intégré, et qui servira de modèle de contrôle. Selon ce rapport, «le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la direction générale, la hiérarchie, le personnel d'une organisation, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité aux lois et aux règlements en vigueur»⁴.

«Grâce au cadre conceptuel du contrôle intégré, le COSO va clarifier le véritable objet du contrôle interne qui sera désormais la maîtrise des activités»⁵.

Selon le modèle COSO, le contrôle interne comporte cinq composantes étroitement liées, l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage.

Les recommandations sur le contrôle émises par le CoCo du Canada (Criteria of Control Board) sont apparues en suite. Ces recommandations «comprennent certaines dimensions de la gestion comme l'établissement des objectifs, la planification stratégique et la gestion du risque, que le COSO 1 avait exclues»⁶. Le COSO a reconnu par la suite le caractère fondamental de la gestion du risque, et lance un projet pour élaborer un référentiel pouvant être utilisé par les dirigeants afin d'évaluer et d'améliorer la gestion des risques au sein de leurs entreprises. Ce projet a abouti à la publication d'un rapport intitulé «cadre conceptuel de la gestion du risque» et à l'introduction d'un nouveau concept, celui de l'Entreprise Risk Management (ERM).

«D'un point de vue opérationnel, l'ERM est un processus facilitant :

- la gestion des incertitudes des activités, la gestion des risques et des opportunités,
- l'identification des événements pouvant être à l'origine de risques, ainsi que la définition des solutions de contrôle interne adaptées, offrant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs,
- l'alignement de la gestion des risques avec la stratégie de l'entreprise.» (KPMG, 2004)

⁴ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 14.

⁵ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

⁶ J. Bédard et M. Gosselin, perspectives de recherche en contrôle, Finéco, volume 10, année 2000, page70.

Le COSO précise que le nouveau cadre de référence du management du risque «intègre le contrôle interne, constituant ainsi une modélisation et un outil de management plus solide»⁷.

En s'appuyant sur les COSO 1 et 2, l'ordre des experts-comptables de France va adopter l'approche par l'analyse des risques du contrôle interne en le définissant, comme étant un processus mis en œuvre par la direction et le personnel d'une organisation, destiné à aider à la maîtrise des risques, en fournissant une assurance raisonnable quant à la réalisation des quatre objectifs suivants :

- La performance des opérations ;
- La qualité de l'information comptable et financière ;
- La sauvegarde des actifs ;
- Le respect des lois et règlements.

Ayant constaté que le composant pilotage du contrôle interne le moins bien appliqué en pratique, le COSO a cherché à pallier à cette faiblesse en publiant un guide pour le pilotage du contrôle interne «Guidance on monitoring internal control systems»⁸. Ce guide a pour objectifs d'aider les organisations à améliorer l'efficacité de leur système de contrôle interne et de fournir des conseils pratiques qui illustrent la façon dont le pilotage peut être intégré au sein de ce dernier.

Le contrôle interne peut donc aider une entreprise à réaliser ses objectifs et à maîtriser ses activités. Il peut, également, garantir raisonnablement la fiabilité des informations financières ainsi que la conformité aux lois et règlements. Cependant, tout système de contrôle, le plus efficace qu'il soit, a des limites.

§ 2. Les limites du système de contrôle interne

Le système de contrôle interne, joue un rôle très important dans l'efficacité et la réussite de l'entreprise et contribue largement à l'amélioration de sa performance. Toutefois, tout système de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué qu'il soit, a des limites, et ne peut, à lui seul, garantir la bonne marche des activités de l'entreprise.

Le contrôle interne subit quatre limites, dont deux entres elles découlent de la définition du contrôle interne elle-même (§2.1 et §2.2), une qui est en relation avec le rapport coût/avantage (§2.3) et l'autre avec la fraude (§2.4).

⁷ COSO II, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, Le management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 2007, page 10.

⁸ Guidance on monitoring internal control systems, disponible dans sa version définitive en Anglais depuis Janvier 2009 sur le site www.coso.org.

2.1. Le système de contrôle interne ne peut qu'aider l'entreprise à atteindre ses objectifs

Le système de contrôle interne le plus efficace ne peut pas garantir, à lui seul, l'atteinte des objectifs de l'entreprise. En effet, plusieurs facteurs échappent à la volonté et au contrôle de l'entreprise, peuvent compromettre la réalisation des objectifs fixés par celle-ci. Cette limite concerne particulièrement les objectifs opérationnels. En effet, de tels objectifs peuvent dépendre de plusieurs facteurs aussi bien internes qu'externes, dont par exemple, la stabilité de l'environnement politique et économique, la concurrence, etc...

Toutefois, un bon système de contrôle interne peut fournir à la direction et au management de l'entreprise, à ce niveau, une assurance raisonnable d'être informés en temps utile, de toutes les menaces de sources internes ou externes à l'atteinte des objectifs.

2.2. Le système de contrôle ne peut fournir qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs

Le système de contrôle interne aussi efficace qu'il soit, ne peut prévenir des défaillances et des dysfonctionnements qui peuvent se produire à la suite d'un jugement erroné ou d'une erreur inhérente à tous les comportements humains. De même, toute procédure de contrôle peut être contournée, s'il y a collusion entre plusieurs personnes ou à la seule volonté, qu'elle soit de bonne ou de mauvaise foi, des dirigeants.

Ainsi, le système de contrôle interne ne peut fournir qu'une assurance raisonnable et non absolue quant à la réalisation des objectifs, qui dépendra aussi d'autres facteurs qui échappent au domaine du contrôle interne.

2.3. Le rapport coût / avantage

La mise en œuvre d'un bon système de contrôle interne et l'application des bonnes pratiques et procédures de contrôle peuvent se heurter aux problèmes de coût et des moyens disponibles pour l'entreprise. La séparation des fonctions, la supervision et les autorisations représentent, parfois, des coûts et exigent des moyens supplémentaires dont ne disposent pas toutes les entreprises, et en particulier celles de petites tailles.

La conception du système de contrôle interne doit donc tenir compte des contraintes en matière de ressources et des moyens disponibles, en analysant le rapport coût/avantage selon une approche par les risques avant de mettre en place un contrôle.

2.4. Le système de contrôle interne ne peut à lui seul garantir contre les fraudes

Le système de contrôle interne ne peut, à lui seul, offrir à l'entreprise une assurance absolue quant au risque d'être victime d'une fraude. Pour ce faire, l'entreprise doit se doter d'autres

moyens permettant de l'aider dans la détection des manœuvres frauduleuses. Selon A.YAICH, «la détection d'une fraude peut se faire notamment en plus des procédures de contrôle :

- Par la détection des indicateurs qui laissent apparaître des symptômes de comportements, d'opérations ou de situations anormaux ou qui font planer des soupçons sur l'intégrité ;
- Par l'ouverture d'une voie sécurisée de dénonciation (whistle blowing) ;
- Par l'audit interne ou externe ;
- Par la permutation ou la rotation du personnel dans les postes à risque ;
- Par l'observation attentive des comportements et du train de vie du personnel occupant des postes névralgiques»⁹.

Toutefois, le système de contrôle interne joue un rôle important dans la démarche de lutte anti fraude, en offrant une assurance raisonnable contre de tel risque. Parallèlement, un pilotage du système de contrôle adéquat et attentif au risque de fraude peut aider l'entreprise à détecter les cas de fraude en temps opportun.

Sous-section 2 : Les trois niveaux du contrôle

Dans toute organisation, même celle qui ne dispose pas d'un dispositif de contrôle formalisé, il existe trois niveaux de contrôle à savoir :

- Les contrôles résultant de la structure organisationnel et de l'environnement de contrôle (§1);
- Les contrôles par les processus et les procédures (§2) ;
- Les contrôles comptables et financiers (§3).

Les trois niveaux de contrôle sont interreliés et complémentaires, ils constituent ensemble le système de contrôle global et contribuent à son efficacité. A. YAICH précise que, «chaque niveau de contrôle fonctionne comme un tamis qui allège les contrôles et améliore leur efficacité au niveau suivant et chaque niveau suivant constitue un garde fou permettant de rattraper les déficiences et anomalies que laisse échapper le niveau précédent»¹⁰.

⁹ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹⁰ A. YAICH, op.cit.

§ 1. Les contrôles résultant de la structure organisationnelle et de l'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle et la structure organisationnelle constituent le fondement de tous les autres éléments du contrôle. Ils englobent la culture de l'entreprise et déterminent le degré de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle.

La structure de l'entreprise, la philosophie et le style de management, l'exemplarité et le ton des dirigeants, les compétences et les valeurs éthiques de tout le personnel, la délégation du pouvoir, la culture de responsabilité et le respect de l'obligation de rendre compte, qui constituent dans leur ensemble l'environnement de contrôle dans l'entreprise, jouent un rôle déterminant dans l'efficacité du système de contrôle interne, et représentent le premier niveau de contrôle autour duquel se construit tout le dispositif.

P. NOIROT et J. WALTER affirment qu'«un environnement de contrôle solide démontre très souvent la couverture simultanée de plusieurs risques connexes, alors qu'une activité de contrôle opérationnel ne couvre généralement qu'un nombre limité de risques élémentaires. L'équilibre idéal est trouvé lorsque l'on est en mesure d'identifier les activités du contrôle opérationnel qui prolongent la couverture des risques de l'environnement de contrôle»¹¹.

§ 2. Les contrôles par les processus et les procédures

Les procédures sont au centre du dispositif de contrôle, elles ont pour objectif de s'assurer de la bonne couverture des risques que l'environnement de contrôle ne couvre pas. Elles sont d'autant plus efficaces qu'elles sont intégrées dans les processus et les activités menées dans le courant normal des affaires de l'entreprise.

Les procédures de contrôle peuvent avoir plusieurs formes, manuelles, automatisées ou encore hiérarchiques. Elles peuvent être orientées vers la prévention ou la détection. Toutefois, l'intensité et la rigueur avec laquelle elles doivent être menées ainsi que le coût associé à leur mise en œuvre découlent de la qualité de l'environnement de contrôle dans lequel elles sont intégrées.

§ 3. Les contrôles comptables et financiers

Les contrôles comptables et financiers comprennent trois paliers¹² :

Contrôles au niveau des enregistrements comptables : ils permettent de détecter les insuffisances qui ont pu échapper aux contrôles internes intégrés dans les processus et les

¹¹ P. NOIROT, J. WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008, page 96.

¹² A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

procédures. Ils sont appliqués lors des opérations de saisie, d'enregistrement et de synthèse comptables. Toutefois, dans un système d'information intégré, ces contrôles se situent essentiellement au niveau des processus amont.

Contrôles au niveau des décaissements-encaissements : la bonne justification des encaissements et un contrôle solide des décaissements forment des dispositifs clés de sécurité pour le système de contrôle interne. Ces contrôles permettent de sécuriser les procédures et le processus des opérations menées avec les tiers.

Contrôles exercés lors de l'établissement des états financiers : les contrôles de justification, de cohérence, de rapprochement et de vraisemblance des comptes constituent l'étape ultime du contrôle interne. Plus les contrôles comptables sont méthodiques, approfondis, complets, documentés et menés avec compétence, plus ils permettent d'identifier les insuffisances de contrôle et d'initier un plan d'actions en fonction de la gravité des risques. Plus les contrôles internes sont efficaces, plus les travaux d'établissement des états financiers sont fiabilisés et rendus plus rapides et le risque d'erreurs importantes réduit.

Sous-section 3 : Les éléments d'un système de contrôle interne efficace

Selon le cadre conceptuel du contrôle interne du COSO, «apprécier l'efficacité d'un système de contrôle interne est un jugement subjectif fondé sur la présence des cinq éléments (environnement de contrôle, évaluation des risques, activité de contrôle, information et communication et pilotage) et le fonctionnement efficace de ceux-ci. L'efficacité de leur fonctionnement fournit un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation d'une ou plusieurs catégories d'objectifs. Ainsi, les éléments du contrôle interne constituent également des critères d'efficacité»¹³.

Toutefois, «ceci n'implique pas que chacun des éléments doive fonctionner de façon identique, ou au même niveau, dans des entreprises différentes. Des compromis entre les éléments peuvent exister. Parce que les contrôles peuvent répondre à plusieurs objectifs, ceux effectués à l'intérieur d'un élément peuvent répondre à des objectifs qui seraient normalement couverts par des contrôles faisant partie d'un autre élément. En outre, des contrôles complémentaires, chacun d'une efficacité limitée, peuvent être globalement satisfaisants»¹⁴.

Nous proposons, d'étudier les cinq composantes du système de contrôle interne du COSO, et de déterminer les facteurs ayant un impact sur celles-ci ainsi que les éléments nécessaires pour qu'elles puissent fonctionner efficacement.

¹³ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 32.

¹⁴ COSO I, op.cit.

§ 1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est un élément important dans la structure du système de contrôle interne. Il détermine le degré de sensibilisation de tout le personnel de l'entreprise à la culture de contrôle et du risque et exerce une influence directe sur la conception et la mise en œuvre de toutes les autres composantes du système de contrôle.

Plusieurs facteurs peuvent avoir un impact sur l'environnement de contrôle. Cependant, l'exemplarité des dirigeants et leur capacité à créer un environnement favorable et à indiquer clairement les objectifs sont des facteurs clés dans l'efficacité du système de contrôle interne. En effet, les dirigeants sont les premiers responsables de la conception et de la mise en œuvre du système de contrôle. Ils déterminent les contrôles à mettre en œuvre, convainquent le personnel de leur nécessité et veillent à leur application. Ils influencent, également, à travers leurs comportements, l'attitude du personnel vis-à-vis de ces contrôles et propagent leurs propres règles d'éthique. Ainsi, selon A. YAICH, «le rôle des dirigeants étant déterminant, le succès comme l'échec de la mise en place du contrôle interne relève dès lors en premier et dernier ressort de leur entière responsabilité»¹⁵.

De même, l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel déterminent le degré d'efficacité des contrôles. La commission Treadway indique qu'«un environnement fortement imprégné d'éthique à tous les niveaux hiérarchiques de l'entreprise est vital au bien-être de celle-ci, à celui des entreprises et des personnes rentrant dans son rayon d'influence et à celui du public en général. Un tel état d'esprit contribue de manière importante à l'efficacité des politiques et des systèmes de contrôle mis en place par l'entreprise et exerce une influence sur les comportements, qui échappent aux systèmes de contrôle, aussi sophistiqués soient-ils»¹⁶.

§ 2. L'identification et l'évaluation des risques

Toutes les entreprises, quelque soient leur taille, leur structure, la nature de leurs activités et le secteur économique dans lequel elles évoluent, sont confrontées à des risques de sources externes et internes. Selon le COSO, «sur le plan pratique, il n'existe aucun moyen d'éliminer tous les risques. En effet, le risque est inhérent aux affaires. Il appartient donc aux dirigeants

¹⁵ A. YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 25.

¹⁶ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, (d'après le Report of National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987), page 36.

de déterminer le niveau de risques acceptable, dans le cadre d'une gestion prudente de l'activité, et de s'efforcer de les maintenir à ce niveau»¹⁷.

Le dispositif de contrôle permet de maîtriser certains risques, en réduisant leur impact ou leur probabilité de survenance. De ce fait, le processus d'identification et d'évaluation du risque est un élément clé du système de contrôle interne.

Toutefois, il n'existe pas de démarche d'évaluation des risques sans la condition préalable de fixation des objectifs. En effet, un risque est nécessairement lié à un objectif préalablement défini par l'entreprise, et il est susceptible d'avoir un impact sur sa réalisation. Bien que la fixation des objectifs ne soit pas une composante du système de contrôle interne, elle constitue une condition préalable à la bonne conception et au fonctionnement efficace du système.

Le COSO II avance que «la condition préalable pour pouvoir identifier les opportunités et les menaces, les évaluer et y répondre efficacement est la fixation d'objectifs. Les objectifs sont alignés sur l'appétence de l'entité pour le risque, qui détermine le niveau de risque qu'elle accepte de prendre pour atteindre ses objectifs»¹⁸.

Selon le COSO, les objectifs peuvent être classés selon quatre catégories :

- Objectifs stratégiques : liés à la stratégie de l'organisation, ils sont en ligne avec sa mission et la supportent ;
- Objectifs opérationnels : visant l'utilisation efficace et efficiente des ressources ;
- Objectifs de reporting : liés à la fiabilité du reporting ;
- Objectifs de conformité : relatifs à la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

§ 3. Les activités de contrôle

Le cadre conceptuel du contrôle interne COSO précise que « les activités de contrôle peuvent se définir comme l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management. Ces opérations permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise»¹⁹.

Ainsi, les activités de contrôle sont au cœur du dispositif de contrôle interne et déterminent le degré d'efficacité et d'efficience de ce dernier. Ils précisent les normes qui définissent ce qui

¹⁷ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 49.

¹⁸ COSO II, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, Le management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 2007, page 53.

¹⁹ COSO I, op.cit, page 71.

doit être fait et les procédures qui doivent être conçues et appliquées pour réaliser ces objectifs.

Pour être efficace, les activités de contrôle doivent répondre à certaines conditions à savoir :

- Elles doivent être bien conçues et bien communiquées, comprises et appliquées par tout le personnel concerné ;
- Elles doivent être économiques, pertinentes, fiables et intégrées au tant que possible dans le processus normal des activités de l'entreprise ;
- Elles doivent être suivies, et toute défaillance ou dysfonctionnement doit être communiqué et faire l'objet d'actions correctrices.

Ces critères s'appliquent à toutes les activités de contrôle et à toutes les entreprises. Néanmoins, toutes les entreprises ne peuvent avoir les mêmes opérations de contrôles. En effet, chaque entreprise possède ses propres objectifs, sa propre hiérarchie, son environnement de contrôle et ses propres stratégies. Elle doit, par conséquent, concevoir ses propres contrôles.

§ 4. Information et communication

La communication, sous ses différentes formes (formelle, informelles, orale, écrite telle que manuel des procédures, notes de service, tableaux d'affichage), joue un rôle important dans l'efficacité du système de contrôle interne. En effet, elle assure la circulation des informations pertinentes relatives au bon déroulement des opérations de l'entreprise ainsi qu'au bon fonctionnement du système de contrôle.

Pour assurer un fonctionnement efficace du dispositif de contrôle interne, tous les incidents de sources internes ou externe et qui peuvent avoir un impact sur la réalisation des objectifs de l'entreprise doivent être communiqués aux personnes responsables de la prise des mesures nécessaires en temps opportun.

La communication des informations doit être multidirectionnelle, aussi bien à l'intérieur (ascendante, descendante et transversale) qu'à l'extérieur de l'entreprise. Le cadre du COSO affirme que «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 de tutelle ou actionnaires, est également nécessaire»²⁰.

Les voies de communication doivent être formalisées dans les entreprises de taille importante et peuvent être intégrées dans le système de contrôle lui-même. Cependant, elles prennent, généralement, des formes moins formelles dans les entreprises de moindre taille, sans toutefois, perdre son importance ni son efficacité. Avec la montée en puissance et la généralisation des technologies de l'information et de communication, les voies de circulation de l'information se sont multipliées et devenues plus facile à mettre en œuvre et plus accessibles à toutes les entreprises quelle que soit leur taille.

§ 5. Le pilotage

Le pilotage qui représente l'objet de notre recherche est l'une des composantes les plus déterminantes pour l'efficacité durable du système de contrôle interne. Il permet, comme nous allons le préciser par la suite, de surveiller le système en le dotant d'un dispositif lui assurant raisonnablement une efficacité continue à travers le temps de sorte que l'efficacité du système de contrôle interne dépend, en grande partie, de celle du dispositif de pilotage.

Un pilotage efficace permet de faire évoluer un système moyennement efficace vers un système plus performant alors qu'un pilotage faible dégrade avec le temps un bon système pour le rendre moins efficace voire déficient.

La section qui suit met en valeur la place et l'importance du pilotage dans la structure du système de contrôle interne.

Section 2 : Place et importance du pilotage dans la structure du système de contrôle interne

P. NOIROT et J. WALTER avancent que «Le contrôle interne constitue une boîte à outils mise à la disposition du management de l'entreprise. Encore faut-il employer le bon outil, et de manière satisfaisante, pour qu'il soit d'une réelle utilité afin d'obtenir le résultat escompté»²¹. En tant que garant du fonctionnement efficace du système de contrôle interne et un dispositif permettant de détecter les dysfonctionnements pouvant menacer la réalisation des objectifs, le pilotage est un outil de management et de gouvernance de l'entreprise (sous-section 1).

²⁰ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 83.

²¹ P. NOIROT, J. WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008, avant-propos.

Cependant, le pilotage ne peut être considéré comme une fonction séparée du système de contrôle, du fait qu'il représente un composant du dispositif global (sous-section 2). Comme tous les autres composants du contrôle interne, il participe à maximiser le degré d'efficacité du système. Toutefois, le rôle du pilotage dans l'efficacité globale du dispositif de contrôle est déterminant (sous-section 3).

Sous-section 1 : Le pilotage est un outil de management et de gouvernance de l'entreprise

Le management ou la gestion de l'entreprise est l'ensemble des techniques d'organisation des ressources qui sont mises en œuvre par la direction pour atteindre l'objectif poursuivi par toute entité qui est la création de valeur. La gouvernance d'entreprise peut être définie comme étant l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions influant la manière dont l'entreprise est dirigée, administrée et contrôlée ainsi que l'ensemble des mécanismes qui contribuent à aligner la réalité du fonctionnement d'une organisation sur les objectifs qui lui sont assignés.

Le contrôle interne a toujours été considéré comme un outil de management et de gouvernance de l'entreprise dans la mesure où il participe à maximiser l'efficacité et l'efficience des opérations, aide à l'application des recommandations et directives des dirigeants et fiabilise l'information nécessaire à la prise de décision.

Cette idée a été confirmée par les réponses aux questionnaires obtenues aussi bien des chefs et cadres d'entreprise que des experts-comptables. En effet, selon les résultats de notre enquête²², la majorité des chefs d'entreprises ainsi que des experts-comptables considèrent que le contrôle interne est indispensable pour assurer une bonne gestion et un pilotage efficace de l'entreprise.

Le pilotage du système de contrôle interne qui constitue l'un de ces composants peut être également considéré comme un outil de management et de gouvernance de l'entreprise. En effet, le pilotage permet de garantir raisonnablement l'efficacité du système de contrôle voire même l'améliorer et de doter l'organisation des outils nécessaires pour assurer l'atteinte des objectifs. Le guide de pilotage du COSO avance que «le pilotage peut aussi avoir pour résultat des améliorations organisationnelles, en réduisant au minimum les faiblesses du contrôle interne et les défaillances qui nécessitent une correction, ainsi qu'une amélioration de la qualité et de la fiabilité des informations utilisées lors de la prise de décision»²³.

²² Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

²³ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009 (traduction libre).

Une bonne gouvernance de l'entreprise suppose que les dirigeants disposent de tous les moyens et de tous les outils possibles pour avoir toutes les informations pertinentes et des indicateurs fiables leur permettant de piloter les activités de l'organisation. Le pilotage du contrôle interne permet à l'entreprise de se doter d'un bon système de contrôle qui l'aidera à atteindre ses objectifs et à avoir des outils efficaces de gouvernance. J. L. GOODFELLOW et A. D. WILLIS précisent qu'un bon système de contrôle contribue à la capacité d'une entreprise de prendre les décisions qui l'aideront à atteindre ses objectifs, notamment, en ce qui a trait à l'avantage concurrentiel et au développement à long terme²⁴.

Il est clair que le lien entre contrôle interne et performance de l'entreprise est évident, mais, il ne peut pas être précisément identifié. Néanmoins, une défaillance majeure du système de contrôle interne menace automatiquement la performance de l'entreprise. Cette approche confirme davantage le rôle du pilotage du système de contrôle interne en tant qu'outil de management de l'entreprise. En évoquant l'affaire Société Générale, P. NOIROT et J. WALTER affirment que «s'il n'y a pas ici un lien évident entre le contrôle interne et la performance, cela matérialise toutefois l'existence d'un lien direct entre le dysfonctionnement du contrôle interne et la non-performance»²⁵.

Ces deux auteurs ajoutent qu'«il est nécessaire d'introduire les différents rouages qui permettront au dispositif de contrôle interne de se positionner comme un vecteur essentiel d'amélioration de la capacité à atteindre les objectifs, gage de la pérennisation de l'amélioration des performances. Le rouage essentiel de cette préparation est la mise en place d'un système de pilotage et de mesure de l'efficacité du dispositif de contrôle interne lui-même»²⁶.

Toutefois, pour participer pleinement à la gouvernance et à la gestion de l'entreprise, le pilotage du contrôle interne et des risques doit être couplé au pilotage des performances et des activités de l'organisation. Ainsi, la prise en compte des risques et de leur impact serait intégrée dans les mesures des performances et dans les plans stratégiques de l'entreprise.

Sous-section 2 : Le pilotage est un composant du système de contrôle interne

Le contrôle interne est composé de cinq composantes interdépendantes qui fonctionnent ensemble et qui sont intégrées dans les différentes activités et processus de l'organisation.

²⁴ J. L. GOODFELLOW, A. D. WILLIS, Le contrôle interne et l'attestation – recommandation à l'intention de la direction, 2006, ICCA, page 11.

²⁵ P. NOIROT, J. WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008, page 4.

²⁶ P. NOIROT, J. WALTER, op.cit, page 74.

Le cadre conceptuel du contrôle interne COSO présente les cinq composantes sous forme de pyramide dont l'environnement de contrôle constitue la base et le pilotage représente le sommet. Le COSO explique cette présentation par le fait que «l'environnement de contrôle constitue le milieu dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il sert de base pour les autres éléments de contrôle interne. Dans cet environnement, les dirigeants évaluent les risques susceptibles de mettre en cause la réalisation d'objectifs spécifiques. Les activités de contrôle sont mises en place pour permettre à la direction de s'assurer que ses directives visant à traiter ces risques ont été exécutées. Entre-temps, les informations pertinentes sont recueillies et communiquées à l'ensemble de l'organisation. Le processus complet fait l'objet d'un pilotage et de modifications le cas échéant»²⁷. Il précise toutefois, que «le contrôle n'est pas un processus en série dans lequel un élément ne joue que sur l'élément suivant, c'est un processus itératif et multidirectionnel dans lequel tout élément peut influencer sur un autre»²⁸.

Le pilotage du système de contrôle interne est un élément du dispositif global de contrôle interne. Il représente le sommet de la pyramide du système mais ne peut être considéré comme étant une fonction séparée. En effet, tous les éléments qui composent le système de contrôle y compris le pilotage doivent fonctionner de façon interactive et interdépendante, chacun a un rôle à jouer dans l'efficacité globale du dispositif sans être séparé des autres.

L'efficacité du dispositif de pilotage du système de contrôle interne dépend de celle des autres éléments du système global. En effet, une bonne culture de contrôle, une analyse adéquate des risques, une bonne conception des contrôles et une communication adaptée sont des facteurs clés pour l'efficacité et l'efficience du pilotage. Une défaillance dans l'une des composantes du système de contrôle peut provoquer une augmentation des procédures et de la fréquence des activités de pilotage, ce qui peut réduire son efficacité et son efficience.

Ainsi, la conception du dispositif de pilotage doit prendre en considération tous les éléments et toutes les variables qui composent le système global de contrôle interne.

Bien que l'efficacité du système de contrôle dépend de celle de ces composantes, le pilotage doit évaluer l'efficacité du système globalement et non pas celle des éléments qui le composent individuellement. Il doit prendre en considération la façon dont le système de contrôle interne gère ou réduit les risques significatifs, et non pas la façon dont les activités de contrôle fonctionnent individuellement d'une façon isolée. Dans ce sens, le guide de pilotage

²⁷ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 29.

²⁸ COSO I, op.cit, page 28.

COSO précise que «chaque composante du contrôle interne formulée dans le cadre COSO est importante dans le processus de réalisation des objectifs de l'organisation. Cependant, le fait que chacune des composantes doit être présente et fonctionnelle, ne veut pas dire qu'elle doit être parfaitement efficace. De ce fait, le pilotage ne doit pas chercher à tirer des conclusions quant à l'efficacité de chacune des composantes du système de contrôle interne fonctionnant séparément, mais il doit prendre en considération l'efficacité du système dans sa globalité»²⁹. En outre, le pilotage est un élément du système de contrôle interne qui ne peut être considéré comme étant une fonction séparée. Son efficacité et sa démarche sont fonction des autres éléments du système et il joue un rôle important si ce n'est déterminant dans l'efficacité globale du dispositif de contrôle interne.

Sous-section 3 : Le pilotage est déterminant de l'efficacité du dispositif de contrôle interne

Plusieurs facteurs peuvent contribuer à la construction d'un système de contrôle interne efficace, tels qu'un environnement favorable aux contrôles, une bonne conception et une mise en œuvre adéquate des contrôles, un bon système d'information et de communication ou un dispositif de pilotage performant. Toutefois, parmi l'ensemble de ces éléments, le rôle joué par le pilotage est particulièrement déterminant pour l'efficacité durable du système de contrôle interne.

En effet, en absence d'un dispositif de pilotage, l'efficacité de tout système de contrôle interne sera menacée. Ainsi, le pilotage permet raisonnablement de détecter toutes les anomalies et les défaillances pouvant affecter l'efficacité du système de contrôle interne et d'agir à temps. Que ces anomalies ou défaillances proviennent d'un dysfonctionnement de l'une des composantes du système, d'un incident interne ou externe à l'organisation, ou encore d'une erreur de conception ou de mise en œuvre des procédures de contrôle, un pilotage, conçu et exécuté efficacement, peut jouer le rôle d'un régulateur permettant de détecter les déficiences au moment opportun et d'entreprendre les actions correctrices nécessaires pour y remédier. Il permet également d'identifier les changements intervenus au niveau de l'environnement interne ou externe de l'entreprise, au niveau des activités de contrôle ou dans leur application et dans toutes autres données pouvant affecter la réalisation des objectifs organisationnels et de les gérer convenablement.

Les causes des défaillances du système de contrôle peuvent être multiples et peuvent toucher une ou plusieurs composantes du contrôle interne. Ainsi, par exemple, une procédure de

²⁹ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009 (traduction libre).

contrôle peut être non appliquée parce qu'elle est mal conçue (activité de contrôle), mal comprise par le personnel concerné (communication) ou son importance est mal valorisée (environnement de contrôle). Néanmoins, en présence d'un dispositif de pilotage efficace, toutes les défaillances qui touchent les autres composantes du contrôle interne peuvent ne pas affecter l'efficacité globale du système du fait qu'elles seront raisonnablement détectées et corrigées au moment opportun.

Ainsi, le pilotage peut être considéré comme un dispositif permettant raisonnablement de :

- détecter, en dernier ressort, toutes anomalies ou faiblesses, dans l'une des composantes de contrôle ou dans le système de contrôle global ;
- déterminer si le système de contrôle interne continue de fonctionner efficacement à travers le temps et prend en charge les changements dans l'environnement de contrôle et de l'organisation ;
- identifier les changements qui ont eu lieu ou qui devraient avoir lieu dans l'environnement, la conception ou le fonctionnement du système de contrôle interne ;
- recenser les améliorations possibles ou nécessaires pour augmenter ou protéger le degré d'efficacité du système ;
- favoriser le fonctionnement permanent des contrôles internes.

Dans ce sens, le cadre du COSO facilite la compréhension du pilotage du système de contrôle interne par la jonction des deux principes liés suivants :

- le pilotage permet à la direction de déterminer si les autres composants du contrôle interne continuent de fonctionner efficacement à travers le temps ;
- les défaillances en matière de contrôle interne sont identifiées et communiquées en temps opportun aux parties responsables de prendre les mesures correctives, ainsi qu'à la direction et au conseil au besoin.

Ce constat a été confirmé par les résultats de l'enquête réalisé dans le cadre de ce mémoire. En effet, la majorité des personnes interrogées³⁰, aussi bien les chefs et cadres d'entreprises que les experts-comptables, ont reconnu non seulement le rôle important du dispositif de pilotage, mais également le caractère indispensable d'un tel dispositif pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne.

L'importance du pilotage du système de contrôle interne étant ainsi analysée, nous entamons alors l'étude des fonctions qu'il peut assurer au sein du dispositif de contrôle.

³⁰ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

Section 3 : Les fonctions du pilotage

Le pilotage du système de contrôle interne assure trois fonctions : il permet de déterminer raisonnablement si le système de contrôle interne continue à fonctionner efficacement (sous-section 1), il est considéré comme étant un outil indispensable à la survie du système (sous-section 2) et il est un outil d'amélioration continue de l'efficacité du système (sous-section 3).

Sous-section 1 : Une assurance raisonnable de l'efficacité continue du système de contrôle interne

Le guide de pilotage du COSO avance que «dans un système de contrôle interne efficace, les cinq composantes du cadre du COSO fonctionnent ensemble, fournissant une assurance raisonnable à la direction et au conseil d'administration quant à la réalisation des objectifs de l'organisation. Le pilotage aide à assurer que le système continue de fonctionner efficacement»³¹.

Le pilotage peut assurer le fonctionnement efficace continue du système de contrôle interne en évaluant la conception et le fonctionnement du système (§1) et en identifiant les changements nécessaires dans sa conception ou sa mise en œuvre (§2). Toutefois, cette assurance ne peut être que raisonnable et non absolue (§3).

§ 1. Le pilotage permet l'évaluation de la conception et du fonctionnement du système de contrôle interne

Un pilotage conçu et exécuté convenablement peut détecter et corriger les erreurs dans la conception du système de contrôle interne. Celles-ci peuvent être dues à des erreurs humaines de jugement, d'analyse ou d'interprétation ou encore dues à une mauvaise communication.

Une procédure de contrôle interne peut fonctionner pendant des années, sans toutefois, être efficace pour la gestion des risques correspondants. En absence de sinistre, l'organisation peut ne pas se rendre compte d'une telle faiblesse dans son système de contrôle interne et de la menace correspondante quant à la réalisation de ses objectifs. L'évaluation de l'efficacité des contrôles, à travers les activités de pilotage, permet raisonnablement à la direction de prendre les mesures adéquates, au moment opportun, permettant ainsi d'assurer l'efficacité continue du système de contrôle interne.

Le pilotage permet également d'identifier les faiblesses de fonctionnement des contrôles. En effet, les contrôles peuvent être conçus convenablement mais non appliqués suite à une défaillance de l'environnement ou du système de communication. En s'assurant de façon

³¹ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009 (traduction libre).

continue de la bonne application des contrôles, l'efficacité du système peut raisonnablement être maintenue.

§ 2. Le pilotage permet d'identifier les changements nécessaires dans la conception et la mise en œuvre du système de contrôle

Le but de tout système de contrôle interne est de permettre à une organisation de gérer ou de réduire les risques jugés inacceptables à un moment donné et dans des circonstances déterminées. Toutefois, avec le temps, plusieurs changements peuvent toucher l'environnement, le personnel, la technologie ou les processus. Tous ces changements peuvent avoir un impact sur l'appréciation du risque ou être source de nouveaux risques dont le système de contrôle, tel que conçu initialement, ne permet pas de gérer ou de réduire. Ainsi, l'efficacité du système peut s'affaiblir avec le temps si aucune mesure de prévention contre de tels risques n'est envisagée.

Un dispositif de pilotage efficace peut, raisonnablement, identifier les changements intervenus qui peuvent avoir un impact sur l'efficacité du système de contrôle interne. Les informations collectées et les faiblesses détectées à travers les procédures de pilotage sont communiquées aux responsables, pour leur permettre de prendre les mesures nécessaires en adaptant la conception ou le fonctionnement du système de contrôle en cas de besoin.

Le pilotage permet, également, à l'organisation d'évaluer la capacité du système de contrôle interne d'identifier les changements et de les gérer convenablement. Le guide de pilotage du COSO avance que «la composante analyse des risques du contrôle interne identifie les changements dans les procédés ou les risques et vérifie que la conception des contrôles sous-jacents demeure efficace. Le pilotage à travers l'utilisation des évaluations continues et séparées devrait évaluer la capacité du système à identifier et gérer ces changements»³².

La mise en œuvre et la façon dont les procédures de contrôle sont exécutées peuvent elles-mêmes changer avec le temps. En effet, avec les changements du personnel et l'évolution de l'organisation ainsi que les processus et les activités, l'exécution des contrôles peut changer avec le temps. Le pilotage efficace permet d'identifier tous les indicateurs de changement dans le fonctionnement du système de contrôle interne et de vérifier que de tel changement ne menace pas l'efficacité du système. Ainsi, le pilotage permet de vérifier que les contrôles continuent à aider l'organisation à gérer ou à réduire les risques liés aux objectifs.

³² COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009 (traduction libre).

§ 3. Assurance raisonnable et non absolue quant à l'efficacité continue du système de contrôle

Comme pour le cas du système de contrôle interne qui ne peut garantir la réalisation des objectifs de l'organisation, le pilotage ne peut pas garantir la prévention et la détection de toutes les défaillances et faiblesses du contrôle.

Un dispositif de pilotage, aussi bien conçu et exécuté qu'il soit, ne peut fournir à la direction qu'une assurance raisonnable quant au fonctionnement efficace continu du système de contrôle interne.

De même, tout dispositif de pilotage n'est pas à l'abri lui-même de faiblesses ou des dysfonctionnements au niveau de sa conception ou au niveau de sa mise en œuvre. De telles faiblesses peuvent résulter d'une erreur de jugement, d'une mauvaise interprétation ou d'un manque de moyens disponibles dans l'organisation.

Sous-section 2 : Le pilotage est un outil indispensable à la survie du système de contrôle interne

En assurant le rôle d'un tableau de bord des indicateurs du bon ou du mauvais fonctionnement du système de contrôle, le pilotage peut être considéré comme étant un outil indispensable à la survie même du système. En effet, le pilotage permet de sauvegarder le rôle joué par le système de contrôle dans l'organisation (§1) et d'arrêter toute dégradation de l'efficacité du système (§2).

§ 1. Le pilotage permet de sauvegarder le rôle du système de contrôle interne

Le système de contrôle interne joue un rôle important dans l'efficacité et l'efficience des activités de l'organisation en lui permettant de se doter d'un dispositif assurant la gestion ou la réduction des risques liés aux objectifs. Toutefois, ce rôle devient de moins en moins important si l'efficacité du système est réduite ou qu'il présente des faiblesses ou des dysfonctionnements l'empêchant d'assurer adéquatement ces fonctions.

En tant que garant de l'efficacité du système de contrôle interne, le pilotage est un outil indispensable pour sauvegarder le rôle de ce dernier dans l'organisation. Ainsi, le pilotage permet au système de contrôle de garder toute son importance et même de justifier la nécessité de son existence.

Si la direction ou le personnel d'une organisation ne perçoivent pas l'intérêt et l'avantage que procure un système de contrôle interne, c'est la survie même du système qui sera menacée.

C'est dans ce sens, qu'un pilotage efficace permet au système de contrôle de préserver son efficacité et son intérêt pour l'organisation et d'assurer ainsi sa survie au sein de celle-ci.

§ 2. Le pilotage permet d'arrêter toute dégradation de l'efficacité du système

Un pilotage efficace permet de faire évoluer un système moyennement efficace vers un système plus performant, alors qu'un pilotage faible dégrade, avec le temps, un bon système pour le rendre moins efficace voire déficient. Ainsi, en l'absence d'un dispositif de pilotage, le système de contrôle peut perdre son efficacité et même devient déficient avec le temps.

De même, les mutations qui peuvent toucher l'organisation sont multiples, ils peuvent être de sources interne ou provenir d'un changement dans l'environnement externe. L'évolution de la taille de l'organisation, l'introduction de nouvelles technologies d'information ou de fabrication, les changements des stratégies adoptées ou des objectifs poursuivis et les événements économiques, sociaux ou politiques peuvent rendre le système de contrôle inadapté au contexte et aux risques encourus. Ainsi, l'efficacité du système peut se dégrader provoquant la détérioration de l'ensemble du dispositif.

Selon cette approche, le pilotage représente un outil pour entretenir le système de contrôle à l'image d'une machine de production qui, si elle est mal entretenue demeure de moins en moins performante jusqu'à devenir totalement inefficace.

En permettant de détecter toute dégradation de l'efficacité du système de contrôle ou tout incident qui peut affecter sa bonne marche, le pilotage est un outil indispensable à la survie du système de contrôle interne.

Sous-section 3 : Le pilotage est un outil d'amélioration de l'efficacité du dispositif de contrôle interne

Partant du principe que «tout ce qui s'évalue s'améliore»³³, le pilotage est un outil d'amélioration de l'efficacité du système de contrôle interne dans la mesure où il permet de l'évaluer et d'identifier les facteurs aussi bien positifs que négatifs qui peuvent l'affecter (§1). Le pilotage permet, également, d'améliorer l'efficacité du dispositif de contrôle par la diffusion d'une culture du risque et du contrôle ainsi qu'en favorisant la formation des opérationnels (§2).

³³ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

§ 1. Le pilotage est un outil d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne

A. YAICH avance que «plus que tout autre processus de management, le système de contrôle interne a besoin d'être évalué en permanence pour améliorer son efficacité»³⁴.

Les activités de pilotage ont pour objectif principal l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Cette évaluation permet de déterminer les points forts et les points faibles du système dans toutes ses dimensions et, en particulier, ceux qui présentent un risque significatif. Cette identification permet à l'organisation de prendre les mesures nécessaires pour renforcer les forces et éliminer les faiblesses du système. Ainsi, le pilotage est un outil de contrôle des contrôles permettant d'éliminer les défaillances et d'entretenir les forces.

Un pilotage exécuté convenablement permet, également, d'identifier toutes les voies d'amélioration possible de l'efficacité du système de contrôle. En effet, c'est en évaluant l'efficacité des contrôles existants et en les comparant par rapport aux meilleures pratiques fait qu'on peut se rendre compte de ce qui pourrait être mieux fait. C'est dans ce sens, que le pilotage permet à l'organisation de s'exercer à la recherche des améliorations possibles du système de contrôle compte tenu du rapport coût/avantage.

§ 2. Le pilotage permet la diffusion d'une culture du risque et du contrôle et favorise la formation des opérationnels

La mise en œuvre des activités de pilotage suppose généralement la participation de tous les membres de l'organisation dans l'exécution des procédures et outils conçus en vue de piloter le système de contrôle interne, chacun selon ses responsabilités et le rôle qu'il assure. Cette participation favorise la compréhension du fonctionnement du système ainsi que de sa conception de base par tout le personnel de l'organisation et permet de diffuser, à travers toute l'entité, une culture du risque et du contrôle.

La diffusion d'une telle culture, permet à l'organisation de mieux gérer ses risques et d'améliorer l'efficacité du système de contrôle interne. Le fait de sensibiliser le personnel à l'importance du contrôle et de faire participer les opérationnels au processus d'évaluation de l'efficacité des contrôles qu'ils exécutent eux-mêmes, représentent une source de prise de conscience de l'importance des contrôles

Une conception efficace du dispositif de pilotage, faisant intervenir tous les membres de l'organisation, permet de les encourager à mieux comprendre ce qu'ils sont en train de faire et ce qui leur est demandé de faire et de les sensibiliser à le faire de la meilleure façon possible.

³⁴ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

Ceci peut parfois jouer un rôle important dans l'efficacité du système de contrôle, du fait que la mauvaise exécution ou même la non exécution d'une procédure de contrôle peut avoir pour origine une mauvaise compréhension de la conception ou du fonctionnement de la procédure par le personnel.

Le pilotage est, également, un moyen de formation au contrôle interne, du fait qu'il permet aux différents intervenants de s'auto-évaluer, d'être évalué par d'autres et de se corriger le cas échéant. Ainsi, le personnel, les responsables et la direction peuvent, à travers la mise en œuvre du pilotage, améliorer leurs connaissances et leurs compétences en vue d'être plus efficaces et plus efficaces dans la conception et l'exécution des contrôles.

Les erreurs constatées, lors de l'évaluation du système de contrôle dans un domaine donné, peuvent former une base pour l'identification et la rectification d'une possible défaillance du contrôle dans un autre domaine et aider l'organisation dans la conception d'autres contrôles dans le futur. Cette démarche peut être favorisée si l'organisation dispose d'une base de données des erreurs constatées dans le passé.

Ainsi, selon A. YAICH «la capture des anomalies et le reporting sur les anomalies permettent un retour sur expérience et présentent pour l'entreprise une source d'amélioration continue selon un processus d'apprentissage par l'erreur»³⁵.

³⁵ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

CHAPITRE DEUXIEME : UNE DEMARCHE DE PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE

Pour être efficace et efficient, tout plan de pilotage doit suivre une démarche prédéfinie par les responsables de l'organisation. Cette démarche ne peut être standardisée à toutes les organisations, quelle que soit leur taille, leur complexité et leur structure organisationnelle. Toutefois, toute démarche de pilotage peut être structurée en trois phases, à savoir³⁶ :

- Établir une base pour le pilotage (section 1) ;
- Conception des outils et exécution des procédures de pilotage (section 2) ;
- Communication des résultats (section 3).

Les phases prescrites dans ce modèle permettent d'articuler le flux général du processus de pilotage dans un environnement dynamique. Ceci implique que le pilotage n'est pas un ensemble de procédures et opérations qui s'enchaînent les une après les autres d'une façon séparée, mais un dispositif dynamique où chaque élément joue un rôle déterminant dans le résultat final.

Section 1 : Établir une base pour le pilotage

L'établissement d'une base pour le pilotage implique un ton de la direction (Tone at the top) mettant en exergue l'importance du contrôle interne y compris le pilotage (sous-section 1), une structure organisationnelle qui tient compte du rôle de la direction et du conseil d'administration dans le pilotage ainsi que du rattachement nécessaire de la fonction d'audit interne (sous-section 2) et une compréhension de base de l'efficacité du contrôle interne. (Sous-section 3).

Sous-section 1 : Le ton de la direction (tone at the top)

Le pilotage du système de contrôle interne est une entière responsabilité des dirigeants, et la façon avec laquelle la direction et le conseil d'administration expriment leur opinion à propos de son importance aura un impact direct sur son efficacité. Le ton de la direction affecte la façon dont les employés réagissent au pilotage, parallèlement celui du conseil d'administration affecte la façon dont la direction dirige et réagit au pilotage.

³⁶ La démarche proposée est inspirée du modèle COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009.

Le message à transmettre doit être claire, pertinent et compris par tous les employés à travers toute l'organisation. Les rôles et les responsabilités doivent être identifiés et chacun doit savoir d'une façon précise se qu'il doit faire.

Selon le guide du pilotage COSO, l'expression d'un appui positif de la part de la direction vis-à-vis du contrôle interne et de l'importance du pilotage implique la communication des attentes et la prise de décisions nécessaires :

- La communication des attentes : Les attentes peuvent être transmises lors des réunions périodiques ou lors de comptes rendus de fonctionnement ou peuvent être communiquées par écrit sous forme de descriptions de tâches. Pour les organisations de grande taille, ces communications devraient être formalisées.
- La prise de décision nécessaire : En prenant les mesures adéquates particulièrement, quand les défaillances ou leurs impacts sont significatifs, la direction et le conseil d'administration envoient un message très fort, à travers toute l'organisation par rapport au rôle du pilotage et l'importance du contrôle interne³⁷.

L'exemplarité des dirigeants, leur mode de conduite et leur attitude envers l'application des procédures de pilotage et l'exploitation de ses résultats peuvent avoir, également, un impact important sur l'efficacité du processus. En effet, il ne suffit pas d'ordonner aux autres ce qu'ils doivent faire, mais en plus faire correctement ce que vous devez faire. Une telle attitude de la part des responsables hiérarchiques peut avoir un impact très positif sur l'efficacité du pilotage et favoriser une bonne culture de contrôle interne.

Une bonne pratique serait d'organiser des réunions (par fois amicale sous forme de réceptions) périodiques (hebdomadaires ou mensuelles) réunissant les haut responsables et tous les autres employés (par groupe selon les activités ou regroupé dans le cas des petites entreprises), pour discuter des problèmes rencontrés lors du déroulement des activités et transmettre le message à tous le personnel de l'organisation sur l'importance du pilotage et du contrôle interne.

Sous-section 2 : Structure organisationnelle

Le pilotage du système de contrôle interne suppose la définition du rôle et des responsabilités de la direction et du conseil d'administration dans le processus (§1) et le rattachement hiérarchique adéquat de la fonction d'audit interne si elle existe (§2).

³⁷ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009 (traduction libre).

§ 1. Rôle de la direction et du conseil d'administration

La direction joue le rôle principal dans le processus de pilotage du contrôle interne. C'est elle qui détermine les contrôles qui doivent être surveillés, les personnes et services concernés, les outils et procédures à mettre en œuvre et les rôles et responsabilités de chaque membre de l'organisation dans le processus.

Quant au conseil d'administration, son rôle consiste à assister et à surveiller le déroulement du processus. Il exerce sa responsabilité de pilotage, en identifiant les risques liés aux objectifs de l'organisation, les contrôles que la direction a mis en place pour gérer ou réduire ces risques et la façon dont elle exerce son rôle de pilotage pour aider à garantir que le système continue à fonctionner efficacement.

Le conseil d'administration peut se faire assister pour exécuter son rôle de surveillance par des spécialistes ou des experts internes ou externes. Il peut, également, faire appel aux services des auditeurs internes s'ils existent. Le guide COSO affirme qu'«en vue d'exécuter sa fonction de surveillance, le conseil d'administration n'a pas besoin de comprendre tous les détails de chaque procédure de pilotage. Les sources d'information qui pourraient convaincre le conseil que la direction a mis en place un système de pilotage efficace recouvrent des enquêtes et des observations de gestion, la fonction d'audit interne si elle existe, l'emploi de ressources externes et des services de spécialistes et les auditeurs externes. Le conseil pourrait aussi envisager d'utiliser les informations provenant des experts et des analystes. Finalement, dans certaines circonstances, le conseil pourrait faire des enquêtes auprès du personnel n'appartenant pas à la direction, des consommateurs ou d'autres personnes pouvant être utiles»³⁸.

Toutefois, dans le cas spécifique des contrôles qui s'exercent directement par les membres de la direction ou qui présentent un risque de dépassement des hauts responsables, le conseil d'administration pourrait envisager qu'une personne n'appartenant pas à la direction et ayant un niveau approprié d'objectivité devrait effectuer les procédures de pilotage. Le conseil peut également, charger l'un de ces membres ou la fonction d'audit interne pour cette mission.

L'architecture du système de pilotage et sa mise en œuvre doivent prendre en considération les compétences, la disponibilité et l'objectivité des membres de la direction ainsi que la composition du conseil d'administration (existence ou non de membres indépendants) et l'organisation hiérarchique qui varie d'une entreprise à une autre.

³⁸ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

Dans le cas des entreprises, qui ne disposent pas de conseil d'administration, généralement des PME, où c'est le gérant qui incarne le seul organe de direction, l'organisation et l'architecture du système de pilotage doivent être adaptées. Dans ce cas, le gérant est responsable de la mise en œuvre du processus, et c'est à lui, qu'incombe la responsabilité de la surveillance du bon déroulement des opérations et le suivi des procédures de pilotage. Bien que le risque de non objectivité puisse être envisagé, la présence, la participation et l'implication directe du gérant dans le déroulement des opérations courantes, peuvent favoriser l'efficacité du système de pilotage dans la mesure où toutes les défaillances, tous les écarts, toutes les réclamations ainsi que toutes autres informations utiles seront directement identifiés par le premier responsable et en temps opportun.

§ 2. Le rattachement hiérarchique de la fonction audit interne

La fonction d'audit interne peut être d'une grande utilité et peut jouer un rôle important dans la mise en œuvre du processus de pilotage du système de contrôle interne. Ce rôle sera analysé dans la deuxième partie de ce de mémoire. Cependant, il convient de souligner la nécessité de telle fonction pour certaines organisations et l'importance d'un rattachement hiérarchique convenable du service d'audit interne pour lui permettre de remplir son rôle dans le processus de pilotage.

Ainsi, pour les entreprises de taille importante qui disposent des moyens nécessaires, l'existence d'un service d'audit interne, emprunt de compétence, d'objectivité, d'indépendance et de professionnalisme qui caractérisent une structure d'audit interne qualifiée, peut aider à améliorer l'efficacité du pilotage du système de contrôle interne. En revanche, les petites et moyennes entreprises ne peuvent pas se doter d'une structure d'audit interne faute de ressources disponibles, sans pour autant menacer, inéluctablement, l'efficacité de leur processus de pilotage.

Dans les entreprises de petites tailles l'absence d'un service d'audit interne peut être compensée par la présence quotidienne des dirigeants ainsi que leur participation directe au processus de pilotage, contrairement à celle de grandes tailles, où la disponibilité des dirigeants, l'importance et le volume des opérations et la complexité de la structure ne permettent pas aux premiers responsables d'être présents et de participer pleinement au déroulement quotidien des opérations de l'entreprise.

Néanmoins, toutes les entreprises quelles que soient leurs tailles peuvent recourir à l'externalisation totale ou partielle de la fonction audit interne. Dans le cas des petites entreprises, cette externalisation est généralement totale.

Dans tous les cas, le rattachement hiérarchique de la structure d'audit interne, si elle existe, est un facteur déterminant pour l'efficacité du rôle qu'elle peut jouer dans le processus de pilotage. En effet, pour conserver son indépendance et pour donner plus du poids à ses interventions, la fonction d'audit interne doit être rattachée au niveau hiérarchique le plus élevé. E. BARBIER affirme que «le rattachement de la fonction d'audit interne peut paraître un facteur déterminant pour le succès de sa mission. Il est logique et souhaitable d'apporter à l'audit tout le poids que peut lui conférer un rattachement au niveau hiérarchique le plus élevé : président ou directeur général. Cela contribue à assurer son indépendance vis-à-vis des autres directions en même temps que son interdépendance avec elles, cela confirmera son caractère pluridisciplinaire et cela donnera du poids à ses recommandations»³⁹.

Sous-section 3 : Une compréhension de base de l'efficacité du contrôle interne

Le guide de pilotage COSO avance que «les systèmes de contrôle interne peuvent échouer et ne pas être efficace parce que :

- Ils ne sont pas conçus et mis en œuvre convenablement dès le départ ;
- Ils sont conçus et mis en œuvre convenablement, mais l'environnement dans lequel ils fonctionnent change (changement relatifs aux risques, aux personnels, aux processus ou à la technologie) et la conception du système ne change pas en conséquence ; et/ou
- Ils sont conçus et mis en œuvre convenablement mais leur fonctionnement change d'une façon ou d'une autre les rendant inefficaces pour la gestion et la réduction des risques correspondants»⁴⁰.

Une compréhension de base de l'efficacité du système de contrôle interne suppose la compréhension de la conception du système (§1), l'identification des changements (§2) et la gestion des changements avec validation des contrôles (§3).

§ 1. Compréhension de base de la conception du système de contrôle

Un processus de pilotage doit nécessairement commencer par une compréhension de base de la conception du système de contrôle interne en place. La direction doit identifier les points forts et les points faibles du système et déterminer si des contrôles ont été mis en place pour gérer les risques liés aux objectifs de l'organisation.

³⁹ E. BARBIER, l'audit interne permanence et actualité, les éditions d'organisation, 1996, page 53.

⁴⁰ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

La direction peut utiliser, dans cette étape, les résultats des évaluations précédentes ou se baser sur les expériences passées et les sinistres vécus. Toutefois, la direction ne devrait pas se limiter à ces trois éléments. En effet, elle devrait prendre en considération toutes les informations et tous les moyens disponibles pour comprendre comment les contrôles sont conçus et mis en œuvre pour gérer ou réduire les risques significatifs qui peuvent affecter la réalisation des objectifs de l'organisation.

Si la direction juge que la compréhension de base dans un domaine à risque significatif ne permet pas d'expliquer clairement la façon dont les contrôles sont mis en place, elle doit procéder à une évaluation primaire et prendre ces résultats en considération lors de la conception des procédures de pilotage.

La formalisation du système de contrôle ainsi que la documentation des travaux précédents seront d'une grande utilité dans cette étape. L'existence d'un manuel des procédures facilite la compréhension de la conception du système de contrôle et permet aux dirigeants de mener leur analyse avec plus d'efficacité et d'efficience. Néanmoins, dans le cas des petites entreprises où les contrôles sont généralement moins formalisés, les discussions quotidiennes avec les membres du personnel, l'implication des dirigeants dans l'exécution des contrôles et le fait qu'ils soient proches du déroulement des activités, peuvent être également, des facteurs déterminants pour la compréhension de base du système de contrôle interne.

§ 2. L'identification des changements

Après avoir mené l'étape de la compréhension de la conception du contrôle interne, la direction doit procéder à l'identification des changements intervenus et qui peuvent avoir un impact sur l'efficacité du système. Les changements peuvent toucher l'environnement de contrôle, les risques liés aux objectifs ou les objectifs eux mêmes, les processus et procédés, la technologie, les lois et réglementations, les activités de l'entreprise, etc...

La direction doit, entre autre, évaluer l'impact de ces changements sur l'efficacité du système de contrôle et déterminer, à travers les activités de pilotage, si les contrôles mis en place continuent à gérer ou réduire les risques liés aux objectifs de l'organisation. Tout changement identifié, pouvant avoir un impact significatif sur la réalisation des objectifs de l'organisation, doit faire l'objet d'une analyse et doit être pris en considération dans la conception et la mise en œuvre des procédures de pilotage.

L'organisation doit être capable, à travers les activités de pilotage, de mesurer l'efficacité de la composante analyse du risque du contrôle interne. En effet, un pilotage efficace doit permettre à l'organisation de déterminer si tous les changements ont été identifiés, lors de

l'analyse des risques liés aux objectifs, et que toutes les mesures et les contrôles nécessaires ont été mis en place.

Les changements peuvent toucher, également, la conception du système et les contrôles mis en œuvre. Dans ce cas, la direction doit identifier ces changements et vérifier que les nouveaux contrôles continuent à être efficaces.

§ 3. La gestion des changements et la validation des contrôles

Quand des changements dans le fonctionnement des contrôles se sont produits, depuis la précédente évaluation, et qu'un besoin de changement dans la conception du système est identifié, la direction doit vérifier que le système de contrôle interne a bien géré ces changements. La direction doit vérifier, également, que les nouveaux contrôles sont bien compris par le personnel concerné et bien appliqués.

En outre, la direction doit établir une nouvelle compréhension de la nouvelle conception ou du nouveau fonctionnement des contrôles et déterminer si le système permet toujours de gérer ou de réduire les risques liés aux objectifs de l'organisation. Dans le cas de système formalisé, la direction doit vérifier si les documents afférents au système de contrôle et manuels sont mis à jour.

Si la direction, en utilisant les activités quotidiennes de pilotage, dispose d'informations probantes qui confirment que les contrôles en place sont efficaces, pour réduire ou gérer les risques identifiés, elle valide de nouveau ces contrôles et continue à les mettre en œuvre. Ceci ne doit, en aucun cas, dispenser l'entreprise de continuer de surveiller ces contrôles à travers les différentes procédures de pilotage, sauf si la direction juge que les risques correspondants ne sont plus significatifs et un allègement des activités de pilotage dans ce domaine est justifié.

Dans le cas où les évaluations précédentes ne permettraient pas de valider la conclusion que les contrôles dans un domaine donné sont efficaces et les risques correspondants le justifient, la direction doit prévoir d'accentuer les activités de pilotage dans ce domaine.

Section 2 : Conception des outils et exécution des procédures de pilotage

Avant de procéder à la conception et l'exécution des outils et des procédures de pilotage, la direction doit identifier les risques les plus significatifs qui peuvent avoir un impact important sur la réalisation des objectifs. Cette étape permet d'identifier les contrôles clés et les informations probantes permettant de conclure sur l'efficacité du système. La direction doit

considérer ces contrôles comme étant prioritaires dans la conception et la mise en œuvre des procédures de pilotage et déterminer les outils lui permettant de disposer des informations probantes concernant leur efficacité. Toutefois, ceci ne veut pas dire que les autres contrôles seront exclus des activités de pilotage. En effet, tous les contrôles liés à un risque jugé significatif doivent faire l'objet de surveillance, mais sans que cela ne puisse épuiser les moyens disponibles de l'entreprise au détriment des activités de pilotage des contrôles clés liés aux risques jugé plus significatifs. Cette démarche permet de maximiser l'efficacité et l'efficience du système de pilotage.

Nous proposons donc d'étudier la classification des risques par priorité et l'identification des contrôles clés (sous-section 1), l'identification des informations probantes et la conception et l'élaboration des outils de pilotage (sous-section 2) et la mise en œuvre des procédures de pilotage (sous-section 3).

Sous-section 1 : Classer les risques par priorité et identifier les contrôles clés

§ 1. Classer les risques par priorité

1.1. Définition et contexte de la classification des risques

Le rapport COSO II, dédié au management des risques, définit le risque comme «représentant la possibilité qu'un événement survienne et nuise à l'atteinte d'objectifs»⁴¹. Il ajoute que «l'incertitude relative aux événements potentiels porte sur leur probabilité d'occurrence et leur impact. La probabilité représente la possibilité qu'un événement donné survienne, tandis que l'impact en représente les conséquences»⁴².

Ainsi, un risque est un événement à impact négatif qui peut affecter l'atteinte d'un ou de plusieurs objectifs organisationnels et qui pourrait survenir à court, moyen ou long terme. Il est inhérent à la vie et aux affaires, et ne peut, en aucun cas, être totalement éliminé.

Toutefois, l'entreprise peut, à travers la composante analyse des risques du contrôle interne, identifier et évaluer les risques liés à la réalisation des objectifs qu'elle s'est fixés. Cette démarche permet à l'entreprise de concevoir un système de contrôle interne qui comprend toutes les cinq composantes, lui permettant de gérer ou de réduire les risques identifiés et d'avoir, par la suite, une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

⁴¹ COSO II, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, Le management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 2007, page 23.

⁴² COSO II, op.cit, page 75.

Le classement des risques par priorité est donc naturellement inclus dans la composante analyse des risques ; le fait de l'introduire dans la démarche de pilotage ne veut pas dire qu'il doit faire l'objet d'une fonction séparée. Cependant, les résultats du processus d'analyse des risques et le classement de ceux-ci par priorité affecteront les décisions quant aux types, aux choix et à l'étendue des outils et des procédures de pilotage.

La fréquence de la revue de la classification des risques varie d'une organisation à une autre. Une grande organisation pourrait exécuter des évaluations annuelles ou même plus fréquentes, alors que celle de taille moyenne ou petite pourrait mettre à jour son évaluation d'une façon moins fréquente en utilisant des moyens moins complexes. Toutefois, si des changements importants interviennent dans l'environnement de l'organisation, elle doit procéder à une revue de la classification des risques et ce, quelle que soit sa taille.

1.2. Les techniques et les critères de classification des risques

Plusieurs techniques et méthodes peuvent être utilisées dans l'évaluation et la classification des risques de l'entreprise. Ces techniques et méthodes peuvent être quantitatives ou qualitatives, selon la nature du risque, l'activité et la complexité de l'entreprise. Le COSO II avance que «les techniques d'évaluation qualitatives sont souvent utilisées lorsque les risques ne se prêtent pas à une quantification ou qu'il n'y a pas suffisamment de données fiables pour effectuer une évaluation quantitative ou encore lorsqu'il n'est pas possible d'obtenir ou d'analyser ces données moyennant un coût raisonnable. Les techniques quantitatives sont habituellement plus précises et sont utilisées dans des activités plus complexes et sophistiquées afin d'apporter un complément aux techniques qualitatives.

La mise en œuvre des techniques d'évaluation quantitatives nécessite en règle générale un investissement et une rigueur plus importants, et requiert parfois l'utilisation de modèles mathématiques. La fiabilité de ces techniques repose largement sur la qualité des données et des hypothèses sous-jacents du modèle aussi conviennent-elles mieux aux événements pour lesquels l'entité dispose de suffisamment de données historiques pour pouvoir établir des prévisions fiables»⁴³.

Quelque soit la technique utilisée pour l'évaluation du risque, l'entreprise doit avoir une mesure fiable quant à sa probabilité d'occurrence et son impact sur l'objectif ou les objectifs liés. Deux grandeurs de mesure sont donc à prendre en considération pour évaluer un risque :

⁴³ COSO II, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, Le management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 2007, page 78.

- L'impact sur la réalisation des objectifs : il représente les conséquences de la survenance du risque sur la réalisation des objectifs liés.
- La probabilité d'occurrence : elle représente la probabilité de réalisation du risque. Elle est fonction de plusieurs facteurs externes et internes à l'organisation qui peuvent parfois échapper à sa volonté.

Indépendamment de ce qui précède, le guide de pilotage du COSO avance l'idée que «l'évaluation doit envisager l'importance du risque sans tenir compte de l'efficacité attendue du contrôle interne»⁴⁴. En effet, classer un risque comme étant non significatif dans la mesure où le système de contrôle interne permettra de réduire son impact ou d'empêcher sa réalisation, pourrait mener à l'exclusion inadéquate d'important risque et par la suite d'important contrôle à piloter. En outre, l'entreprise doit prendre en considération pour la classification des risques le risque inhérent auquel elle est exposée en l'absence de mesures correctives et non pas le risque résiduel qui représente celui auquel l'entité reste exposée après la prise en compte des solutions mises en œuvre par la direction.

§ 2. L'identification des contrôles clés

Après avoir classé les risques par priorité, la direction doit procéder à l'identification des contrôles clés qui s'attaquent aux risques significatifs. Cette démarche permet d'augmenter l'efficacité et l'efficience du système de pilotage, en mettant l'accent sur les contrôles dont l'échec peut avoir un impact important sur la réalisation des objectifs, ainsi que, ceux qui sont les plus susceptibles d'échouer et affecter l'efficacité du système de contrôle interne. Afin d'identifier les contrôles clés, la direction doit déterminer les contrôles qui gèrent ou réduisent les risques significatifs (§2.1) et déterminer les facteurs qui peuvent augmenter le risque d'échec du système de contrôle (§2.2).

2.1. La détermination des contrôles qui gèrent ou réduisent les risques significatifs

Pour pouvoir identifier les contrôles clés, la direction doit avoir une compréhension claire du fonctionnement du système de contrôle. Ainsi, c'est le dispositif global qui doit être pris en considération pour déterminer les contrôles permettant de gérer ou réduire les risques significatifs. Le guide de pilotage COSO avance que «les contrôles clés peuvent comprendre ceux qui représentent le point d'échec le plus probable vis-à-vis des risques significatifs. Mais également, d'autres contrôles peuvent être identifiés comme clés du fait que leur fonctionnement peut empêcher d'autres échecs de contrôles, ou qu'ils peuvent détecter et

⁴⁴ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

corriger d'autres faiblesses de contrôles ayant un impact important sur la réalisation des objectifs avant qu'ils ne se concrétisent»⁴⁵.

Les contrôles clés présentent donc l'une ou les deux caractéristiques suivantes :

- Leurs disfonctionnements, défaillances ou faiblesses pourraient affecter la réalisation des objectifs de l'organisation ; et/ou
- Leur fonctionnement efficace pourrait empêcher ou détecter les faiblesses ou les échecs d'autres contrôles.

Le guide COSO ajoute que «la qualification des contrôles comme étant des contrôles clés ou non peut varier entre un niveau et un autre (ou entre une activité et une autre) au sein de la même organisation. Ainsi par exemple, les contrôles qui s'attaquent aux risques significatifs pour un directeur d'usine peuvent être considérés comme des contrôles clés à ce niveau, sans toutefois, l'être pour un haut responsable qui raisonne au niveau de l'organisation toute entière»⁴⁶. Chaque responsable doit donc identifier les contrôles clés selon son niveau hiérarchique et selon l'activité qu'il dirige, sans que cela ne puisse créer des conflits ou générer des procédures de pilotage inutiles.

L'identification des contrôles clés peut aider l'organisation à affecter plus de ressources de pilotage là où ils peuvent fournir la plus grande utilité. Toutefois, un pilotage efficace du système de contrôle interne doit empêcher raisonnablement toutes les faiblesses et tous les disfonctionnements des contrôles qui peuvent affecter l'efficacité du dispositif. La direction doit donc identifier les facteurs qui peuvent augmenter le risque d'échec des contrôles.

2.2. Les facteurs qui peuvent augmenter le risque d'échec d'un contrôle

La conception des contrôles varie d'une organisation à une autre même pour deux organisations similaires ou présentant des caractéristiques communes. Toutefois, les facteurs qui peuvent augmenter le risque d'échec d'un contrôle sont généralement semblables pour la majorité des organisations quelque soit leur taille ou leur secteur d'activité.

Ces facteurs de risque doivent être analysés par la direction et chaque contrôle susceptible d'avoir plus de probabilité d'échouer doit faire l'objet d'une surveillance, à travers les activités de pilotage.

Les facteurs de risques d'échec d'un contrôle sont multiples et diversifiés. Ils peuvent être en relation avec l'organisation, l'environnement interne et externe, la taille ou le contrôle lui-même. Plusieurs données propres à chaque organisation peuvent aggraver ou diminuer

⁴⁵ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

⁴⁶ COSO, op.cit.

l'impact de ces facteurs. Le guide de pilotage COSO nous propose quelques facteurs de risque que nous citons à titre d'illustration :

- **La complexité** : les contrôles qui nécessitent des compétences spécialisées ou une formation spécifique sont typiquement plus exposés à l'échec que les contrôles simples ;
- **Le jugement** : les contrôles qui exigent un haut niveau de jugement, telles que les estimations hautement dépendantes de l'expérience et de la formation du personnel responsable, sont souvent considérées comme associées aux risques significatifs ;
- **Contrôles manuels ou automatisés** : les contrôles manuels s'exposent plus à l'erreur humaine que les contrôles automatisés, et sont par la suite souvent sujets à différents niveaux de pilotage. Cependant, quand les contrôles automatiques échouent, ils ont tendance à échouer de façon répétée dans les mêmes circonstances et, par conséquent, nécessitent un niveau approprié de pilotage.
- **Défaillances de contrôle connues** : les défaillances de contrôle identifiées précédemment sont une indication claire de la nécessité d'augmenter les activités de pilotage jusqu'à ce que les actions correctrices soient efficacement mises en place pour gérer ou éliminer les causes des défaillances ;
- **Compétence et expérience du personnel** : le manque de qualification ou d'expérience dans l'exécution d'un contrôle donné augmente la probabilité de son échec ;
- **Risques de contournement par la direction** : les contrôles qui pourraient être contournés par la direction doivent faire l'objet d'une attention spécifique, lors de la conception et la mise en œuvre du pilotage du système de contrôle.
- **La probabilité de la détection de l'échec** : l'échec d'un contrôle peut parfois être détecté, à travers la mise en œuvre efficace d'autres contrôles au sein du système. Dans ce cas, la probabilité de détection de tel échec est élevée. Au contraire, si un échec de contrôle ne peut pas être détecté à travers l'exécution d'autres contrôles, le système de pilotage doit assumer pleinement ce rôle en assurant un suivi particulier à ce genre de contrôle.

Tous ces facteurs doivent être pris en considération lors de la conception du système de pilotage. Ainsi, un pilotage efficace peut assurer raisonnablement le bon fonctionnement des contrôles qui gèrent les risques significatifs ainsi que ceux qui présentent une probabilité d'échec importante.

Sous-section 2 : L'identification des informations probantes et la conception des outils de pilotage

Après avoir classé les risques par ordre de priorité et déterminé les contrôles clés, la direction doit identifier les informations probantes qui permettent de s'assurer que les contrôles ont été mis en œuvre et fonctionnent convenablement (§1). Par la suite, l'organisation doit concevoir les outils et les procédures permettant de collecter les informations ainsi identifiées (§2).

§ 1. Identification des informations probantes

L'information probante peut être définie comme étant l'information qui permet de prouver un fait ou une situation donnée. En matière de contrôle interne et de pilotage, les informations probantes sont celles qui permettent de conclure si un contrôle ou tout le système est bien conçu, mis en œuvre convenablement et fonctionne de façon correcte. Ainsi, la direction doit collecter, à travers les activités de pilotage, toutes les informations nécessaires en vue de confirmer ou d'infirmer les conclusions concernant l'efficacité du système de contrôle interne. Toutefois, pour être capable de soutenir de telles conclusions, l'information probante doit avoir certaines caractéristiques aussi bien qualitatives que quantitatives (§1).

Les sources et la nature des informations peuvent être multiples et diversifiées, nous proposons donc de les étudier dans le deuxième paragraphe (§2).

1.1. Les caractéristiques qualitatives et quantitatives de l'information probante

Pour pouvoir soutenir adéquatement les conclusions de la direction quant à l'efficacité du système de contrôle interne, l'information utilisée doit être pertinente, fiable et opportune. L'information qui présente l'une ou deux caractéristiques seulement peut être utile pour la conduite des opérations de pilotage, sans toutefois, être suffisante pour tirer des conclusions justifiées quant au fonctionnement efficace du système de contrôle.

L'information pertinente est l'information qui démontre quelque chose qui a un sens sur le fonctionnement du contrôle à évaluer. Elle peut être directement ou indirectement liée au contrôle à évaluer, mais elle doit être significative et exploitable par son destinataire.

L'information fiable est celle qui est sûre, précise, vérifiable et objective. La fiabilité est une condition préalable pour aboutir à des conclusions correctes quand au fonctionnement du système de contrôle. Les informations provenant de source objective sont plus susceptibles d'être fiables.

L'information opportune est celle liée à la période en considération. Elle permet ainsi de conclure sur le fonctionnement des contrôles dans un cadre de temps déterminé. Ainsi par

exemple, le fait que les responsables disposent d'une information fiable et pertinente, que le système est efficace à un moment donné ne veut pas dire que c'était aussi le cas l'année précédente. Pour être opportune, l'information doit donc permettre de détecter les défaillances de contrôle au moment opportun avant qu'elles ne deviennent graves et affectent la réalisation des objectifs de l'organisation.

L'information suffisante correspond à un critère quantitatif de l'information mais elle peut aussi se référer aux caractéristiques qualitatives. En effet, les responsables doivent réunir suffisamment d'informations pertinentes, fiables et opportunes, en utilisant une ou plusieurs procédures de pilotage, pour pouvoir tirer les conclusions adéquates sur le fonctionnement du système de contrôle. Ainsi, si les responsables disposent d'une information fiable que les contrôles, dans un domaine déterminé, présentent une défaillance il y a trois mois de cela (lors de la dernière évaluation) et si l'importance du risque lié le justifie, ils doivent procéder à une nouvelle évaluation pour pouvoir réunir suffisamment d'information, permettant de conclure sur l'efficacité actuelle du système de contrôle. Pour les contrôles répétitifs, la suffisance de l'information se rapporte à la taille et au choix de la population à évaluer, dans ce cas, ce sont les règles de l'échantillonnage statistiques qui s'appliquent.

Bien que les informations nécessaires pour tirer les conclusions convenables sur l'efficacité du système de contrôle doivent réunir globalement (c'est-à-dire une condition globale et non individuelle pour chaque information) toutes ces caractéristiques, les responsables des opérations de pilotage doivent, dans tous les cas, exercer leur jugement pour déterminer si les informations disponibles permettent de soutenir raisonnablement de telles conclusions.

De même, la direction doit prendre en considération le coût d'obtention de l'information nécessaire pour s'assurer de l'efficacité des contrôles mis en place. Ce coût doit être raisonnable et proportionnel aux bénéfices attendus de l'obtention de telle information.

1.2. Les sources et la nature des informations

Les informations pouvant être utiles pour les besoins du pilotage peuvent être de sources internes ou externes et peuvent être de nature directe ou indirecte :

Les informations de sources internes : elles représentent toutes les informations qui proviennent de tous les membres de l'organisation ou qui découlent des observations directes ou indirectes à travers les évaluations du système de contrôle. Tout le personnel, tous les documents, toutes les activités et toutes les procédures peuvent former une source d'informations utile à la conduite du processus de pilotage.

Les informations de sources externes : elles représentent toutes les informations provenant de l'environnement externe direct ou indirect de l'organisation. Les clients, les fournisseurs, les revendeurs, les administrations et toute la société peuvent fournir plusieurs informations utiles aux opérations de pilotage.

Information directe : elle confirme directement le fonctionnement des contrôles. Elle peut être obtenue par l'observation directe des contrôles, en les exécutant de nouveau ou en évaluant leur fonctionnement. Généralement, l'information directe est hautement pertinente du fait qu'elle fournit une vision claire du fonctionnement du système de contrôle.

Information indirecte : elle représente toutes autres informations qui pourraient indiquer un changement ou un dysfonctionnement des contrôles. Elle peut englober des statistiques de fonctionnement, des indicateurs de risque ou de performances et les données comparatives. Selon le guide du pilotage COSO «l'utilisation des informations indirecte permet de détecter les anomalies qui pourraient signaler un changement ou un dysfonctionnement des contrôles et les soumettre à un examen additionnel. Cependant, elles ne fournissent pas une vision claire de leur fonctionnement. Ainsi, elles s'apprêtent moins que les informations directes à détecter les défaillances du système de contrôle»⁴⁷.

§ 2. La conception et l'élaboration des outils de pilotage

Les outils et les procédures de pilotage sont multiples et variés. Ils peuvent être intégrés dans le système de contrôle lui-même ou être exécutés à posteriori dans le cadre des évaluations séparées.

L'architecture et la conception des outils et procédures de pilotage est un travail difficile à mener. Il requiert des compétences spécifiques, des attitudes intellectuelles, une ouverture d'esprit et une connaissance parfaite du système de contrôle.

Outre les qualités et les attitudes intellectuelles que doit réunir un gestionnaire pour la conception des procédures et outils de pilotage (§1), celle-ci doit respecter certains principes et répondre à un ensemble de règles (§2).

2.1. Qualités et attitudes requises pour la conception des outils de pilotage

Les qualités et attitudes requises pour la conception des outils de pilotage sont celles requises pour la conception des procédures de contrôle interne d'une façon générale. Ainsi, selon A.

⁴⁷ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

YAICH, certaines particularités caractérisent l'état d'esprit et les attitudes intellectuelles pour la conception du contrôle interne⁴⁸ :

(1) Le sens du risque : l'inventaire exhaustif des risques et leur degré de gravité ainsi que leur probabilité de survenance doit être une préoccupation majeure dans toute réflexion menant à la conception des procédures de contrôle interne et des outils de pilotage.

(2) La prise en compte du rapport coût/avantages : la contrainte des avantages supérieurs aux coûts est une règle de gestion générale qui s'intègre dans toutes les démarches de l'entreprise et doit, par conséquent, être prise en compte lors de la conception du système de contrôle interne et de son dispositif de pilotage.

(3) La recherche constante de l'efficacité et de la performance : la démarche intellectuelle du concepteur des procédures de pilotage ou de contrôle doit être constamment braquée sur les impératifs d'efficacité, de performance et de compétitivité de l'entreprise. En effet, la meilleure architecture serait inutile si elle favorise des contre-performances ou entraîne des lourdeurs bureaucratiques incompatibles avec ces impératifs.

(4) La recherche de sécurités matérielles et sûres : dans tout travail humain, il faut, autant que faire se peut, se donner les moyens d'avoir une assurance physique qu'aucune erreur n'a pu échapper à la détection et que, par conséquent, les procédures et les outils doivent intégrer la preuve matérielle de leur parfaite exécution.

(5) La recherche de dispositif d'alerte : le rôle le plus important du pilotage est de doter le système de contrôle d'un dispositif d'alerte permettant la détection des défaillances et des anomalies. Les outils de pilotage doivent être intégrés en tant que possible dans les processus permettant ainsi de lancer les alertes en temps opportun. Les dispositifs d'alerte les plus influents sont les dispositifs clés du contrôle.

(6) La conjonction des qualités du système et des hommes de qualité : le plus souvent, la qualité et l'intégrité des hommes sont le meilleur palliatif aux insuffisances du contrôle interne. Toutefois, croire que la qualité des hommes est suffisante, c'est se tromper gravement, car aucun être n'est à l'abri de l'erreur. L'architecture du dispositif de pilotage comme celle du contrôle interne doit focaliser sur la qualité des procédures sans perdre de vue l'impératif pour l'entreprise de s'appuyer sur un personnel ayant une bonne moralité et un bon comportement.

(7) La prise en compte des possibilités offertes par l'informatique : l'ingénierie des procédures de contrôle et des outils de pilotage ne saurait être pertinente sans la prise en

⁴⁸ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 228-230.

compte des contraintes introduites et des possibilités offertes par l'informatique et les nouvelles technologies de l'information.

2.2. Les principes généraux dans la conception des outils de pilotage

Un pilotage conçu convenablement fournit toutes les informations pertinentes quant à l'efficacité du système de contrôle interne. Il doit, en outre, être à même d'identifier et communiquer toutes les défaillances et anomalies du contrôle interne au moment opportun.

Pour être efficace et efficient, la conception des outils de pilotage doit répondre aux impératifs suivants :

- Le point de départ de toute démarche de conception des outils de pilotage est la compréhension de base du système de contrôle et de son fonctionnement.
- L'organisation du pilotage doit suivre un processus systématique pour déterminer «quoi», «qui», «comment» et «quand» faire.
- La conception du pilotage doit prendre en considération la façon dont le système de contrôle gère ou réduit les risques significatifs, et non la façon dont les activités de contrôle fonctionnent individuellement.
- Les outils doivent être documentés, clairs et faciles à comprendre (en utilisant des modèles le cas échéant).
- Les outils doivent indiquer les contrôles à piloter et les risques liés.

La conception des outils de pilotage doit, également, prendre en considération les variables qui peuvent affecter leur mise en œuvre. En outre, une bonne conception des procédures de pilotage doit permettre au système de s'autocontrôler et d'identifier les dysfonctionnements possibles.

Finalement, la conception et l'architecture des outils et procédures de pilotage ne peuvent être uniques à toutes les entreprises ou aux différentes fonctions de la même organisation. Elles doivent être adaptées au profil de risque et à la structure de l'entreprise et du système de contrôle.

Sous-section 3 : Mise en œuvre des procédures de pilotage (évaluation continue et séparée)

La mise en œuvre des procédures de pilotage peut être effectuée à travers des évaluations continues (§1) et par le biais des évaluations séparées de l'efficacité du contrôle interne (§2).

§ 1. L'évaluation continue de l'efficacité du système de contrôle interne

1.1. Les opérations courantes de pilotage

Les opérations courantes de pilotage comprennent les actes de gestion quotidienne, les procédures de supervision, les analyses des tendances, les comparaisons, les rapprochements d'informations et toutes autres tâches entrant dans le déroulement normal des activités de l'entreprise. Elles sont, généralement, intégrées au sein des activités de contrôle interne permettant ainsi au système d'assurer son propre suivi.

Le cadre COSO affirme que «les procédures courantes de surveillance sont intégrées dans l'entreprise à la chaîne des activités d'exploitation»⁴⁹. Ainsi, la direction et les responsables du processus de pilotage doivent concevoir les outils et les procédures à intégrer dans les activités de routine du personnel de l'entreprise et qui permettent d'évaluer en continue l'efficacité du système de contrôle interne. Ces procédures doivent être exécutées, de façon routinière, souvent sur une base de temps réel, permettant ainsi une réaction immédiate face aux évolutions.

Pour qu'elles soient efficaces, les opérations courantes de pilotage doivent non seulement permettre la collecte des informations, à travers les activités d'exploitation, mais assurer un suivi adéquat et une analyse des conséquences possibles sur l'efficacité du système de contrôle. Ainsi, si par exemple un écart est constaté entre la quantité des produits finis en stock issues du système d'information ou figurant dans la comptabilité (dans le cas où l'entreprise utilise la méthode de l'inventaire permanent) et celle déterminée selon un comptage physique (effectué périodiquement), ceci doit être suivi d'investigation et de recherche des causes qui peuvent avoir comme source une défaillance dans le système de contrôle interne. Egalement, si lors de l'établissement des situations intermédiaires ou du reporting financier, le comptable constate une augmentation des créances clients non réglées, il doit analyser les causes et vérifier si les contrôles au niveau des ventes à crédit continuent à être efficaces.

1.2. Les personnes chargées de l'exécution des opérations courantes de pilotage

Les opérations courantes de pilotage sont généralement exécutées par tous les membres du personnel de l'entreprise qui participent au déroulement quotidien des activités. Chacun doit assurer son rôle dans la mise en œuvre des procédures du pilotage continu selon le poste qu'il occupe, ses responsabilités et le champ des ses interventions.

⁴⁹ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 96.

Selon le cadre COSO «les personnes responsables d'une unité ou d'une fonction particulière déterminent elles-mêmes l'efficacité des contrôles s'y appliquant. Le directeur général d'une division, par exemple, pourrait conduire l'évaluation du système de contrôle interne de sa division. Il pourrait évaluer personnellement les facteurs liés à l'environnement de contrôle et faire évaluer l'efficacité des autres éléments du contrôle par les responsables des différentes activités de la division. Chacun dans son domaine, concentrait essentiellement son attention sur deux objectifs d'efficacité et d'efficience des opérations, et de conformité aux lois et réglementations en vigueur, le contrôleur financier de la division, quant à lui, se focaliserait sur l'objectif de la fiabilité des informations financières. Enfin, les résultats feraient l'objet d'un examen d'ensemble par le directeur général. L'évaluation du contrôle interne de cette division, comme des autres, serait ensuite analysée par les dirigeants de la société»⁵⁰.

La direction peut, également, charger les auditeurs internes ou des experts indépendants d'assister le personnel de l'entreprise dans la mise en œuvre des opérations courantes de pilotage. Elle peut, en cas de besoin, les charger d'exécuter quelques procédures d'évaluation continue du contrôle interne qui nécessitent des compétences spécifiques ou un niveau d'objectivité élevés.

Étant donné que les procédures de pilotage courant sont exécutées par des personnes souvent impliquées directement dans les contrôles ou qui sont proches du déroulement des activités et qu'elles sont intégrées dans le système et enracinées dans les habitudes de l'organisation, elles sont plus efficaces que les évaluations séparées.

§ 2. Les évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne

2.1. Concept et fréquence d'évaluation

Les évaluations séparées peuvent utiliser les mêmes techniques et les mêmes procédures que celles des opérations courantes de pilotage. Toutefois, elles sont conçues et exécutées pour évaluer périodiquement l'efficacité du système de contrôle ou de l'une de ses parties seulement et peuvent être intégrés dans les activités routinières de l'organisation ou mis en œuvre occasionnellement de façons imprévues.

Ces évaluations permettent à l'organisation «de porter de temps en temps un regard neuf sur l'efficacité du système, ce qui peut être également l'occasion de déterminer si les opérations courantes de surveillance (pilotage) continuent d'être efficace»⁵¹. En effet, les évaluations séparées peuvent confirmer les conclusions sur l'efficacité du contrôle interne tirées d'après

⁵⁰ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 99.

⁵¹ COSO I, op.cit, page 98.

l'évaluation continue ou les dénouées. Ainsi, elles déterminent si les opérations courantes de pilotage sont en mesure de fournir l'assurance raisonnable quant à l'efficacité du système et permet d'identifier, le cas échéant, les défaillances du dispositif de contrôle et/ou de pilotage.

Quant à la fréquence d'exécution des évaluations séparées, elle est fonction du risque et des contrôles liés ainsi que de l'efficacité des évaluations continues. En parlant des évaluations séparées, le cadre COSO précise que «les évaluations du contrôle interne varient en étendue et en fréquence, en fonction de l'importance relative des risques couverts par les contrôles, d'une part, et des contrôles visant à les réduire, d'autre part. Les contrôles couvrant les domaines à très haut risques ainsi que les contrôles relatifs à un risque donné, feront l'objet d'évaluation plus fréquentes»⁵². Parallèlement, le guide de pilotage COSO confirme que «pour déterminer la fréquence d'exécution des évaluations séparées, les organisations doivent envisager la susceptibilité et/ou la signification d'un échec potentiel de contrôle tout en considérant l'assurance fournie par les opérations courantes de pilotage»⁵³.

Le niveau de pertinence et de fiabilité ainsi que de la suffisance des informations utilisées lors des opérations de pilotage continues du système de contrôle, peut également, influencer la fréquence des évaluations séparées. Ainsi, si l'organisation dispose de suffisamment d'informations fiables et pertinentes provenant des procédures de pilotage continu et permettant de fournir la conviction nécessaire quant à l'efficacité du système de contrôle, elle peut envisager d'exécuter moins d'évaluations séparées, sans toutefois, les éliminer ou les considérer comme étant inutiles. Dans ce cas, «les évaluations séparées auront comme objectif primaire la confirmation de façon indépendante que les opérations de pilotage courant sont efficaces»⁵⁴.

Indépendamment de tous ces facteurs, l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle peut être déclenchée suite à un changement important qui a touché l'organisation ou son environnement. Ainsi, selon le COSO «l'évaluation d'un système de contrôle interne dans son ensemble (qui sera généralement moins souvent réalisée que l'évaluation de contrôles spécifiques) peut être provoquée par un certain nombre de facteurs tels que d'importants changements de stratégie ou de dirigeants, des acquisitions ou cessions majeures, des modifications significatives des activités ou des méthodes de traitement des informations financières»⁵⁵.

⁵² COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 98.

⁵³ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

⁵⁴ COSO, op.cit.

⁵⁵ COSO I, op.cit, page 99.

Finalement, l'organisation «qui éprouverait la nécessité de procéder fréquemment à des évaluations ponctuelles devrait chercher à renforcer ses techniques de surveillance (pilotage) courantes et donc à privilégier les 'contrôles intégrés' par rapport aux 'contrôles additifs'»⁵⁶.

2.2. Les personnes chargées de l'exécution des évaluations séparées

Comme dans le cas de l'évaluation continue du contrôle interne, les évaluations séparées peuvent être exécutées par tous les membres de l'organisation. Toutefois, la direction peut décider que les évaluations séparées soient exécutées par des personnes plus objectives à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation. Souvent, ces personnes ne doivent pas être parmi ceux qui sont directement impliqués dans l'exécution des contrôles.

En effet, les évaluations séparées doivent permettre de porter un regard neuf et plus objectif sur l'efficacité du système, et de ce fait, elles doivent être normalement exécutées par d'autres personnes autres que celles qui participent à la mise en œuvre des évaluations continues. Les personnes qui sont directement impliquées dans l'exécution des contrôles restent toujours les mieux placées pour évaluer l'efficacité du système ; elles sont, toutefois, moins objectives que celles venant d'autres services ou de l'extérieur de l'organisation.

La fonction d'audit interne, si elle existe, peut jouer parfaitement ce rôle. L'audit interne présente l'avantage d'avancer des jugements plus objectifs tout en connaissant parfaitement l'environnement, la structure et la culture de l'organisation.

L'organisation peut recourir également aux services des experts indépendants pour l'exécution des évaluations séparées. Les experts-comptables sont dans ce cas les mieux placés pour accomplir cette mission.

Section 3 : Communication des résultats

La communication des résultats représente la dernière étape du processus de pilotage. Cette étape permet d'informer la direction et tout le personnel concerné des conclusions et résultats des opérations de pilotage. Ainsi, elle permet ou bien de confirmer les attentes établies précédemment sur l'efficacité du système de contrôle interne ou bien d'indiquer les défaillances identifiées afin de prendre les mesures correctrices nécessaires.

Nous proposons d'étudier, dans cette section, le système de reporting (sous-section 1), les informations qui doivent être communiquées (sous-section 2) et les personnes devant être informées (sous-section 3).

⁵⁶ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 96.

Sous-section 1 : Le système de reporting

La pratique du reporting s'est largement répandue ces dernières années, en particulier, dans les entreprises de taille importante. Les domaines de reporting les plus couverts sont le reporting de gestion, le reporting financier et le reporting sur les faiblesses de contrôle interne. Le reporting financier et de gestion peuvent être considérés comme étant des outils de pilotage aussi bien du système de contrôle interne que de l'entreprise et de sa performance. Un système de reporting sur les faiblesses de contrôle interne constitue quant à lui un pilier majeur du dispositif de pilotage du système de contrôle en le dotant d'un outil de communication et en instaurant une culture d'accountability au sein de l'organisation.

Nous étudions, dans ce qui suit, les principes de la mise en œuvre d'un système de reporting (§1) et le rôle qu'il peut assurer dans le dispositif globale de pilotage du système de contrôle interne (§2).

§ 1. Les principes de la mise en œuvre d'un système de reporting

Pour être efficace, le reporting doit répondre à certains principes communément recommandés pour tous les domaines et qui peuvent être énumérés comme suit :

- «Un reporting doit être structuré, à fréquence régulière, fiable, complet, clair, précis, intelligible (directement interprétable), pertinent et, autant que possible, formulé en chiffres, tableaux et graphique assortis de commentaires succincts et pertinents ;
- Le reporting doit focaliser sur l'objectif de permettre une identification accélérée des risques et des anomalies ;
- Eviter les excès de reporting (ne pas transformer l'entreprise en usine de reporting produisant des rapports qui vont sommeiller dans les tiroirs avant de rejoindre la poubelle)»⁵⁷.

Pour maximiser d'avantage l'efficacité du système de reporting, il doit être convenablement conçu et intégré au sein du dispositif de pilotage. Ainsi, un reporting sur les anomalies du contrôle identifiées à travers les activités de pilotage doit être établi à fréquence régulière et adressé à la direction et aux responsables concernés.

Le reporting sur les anomalies du contrôle interne doit comporter :

- Tous les résultats et toutes les conclusions des activités de pilotage ;
- Les anomalies et défaillances de contrôle identifiées ;

⁵⁷ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

- Toutes les recommandations émises par le personnel et les responsables de la mise en œuvre des procédures de pilotage ;
- Toutes les mesures prises pour remédier aux problèmes rencontrés.

Le système de reporting peut être instauré à différent niveau de l'organisation. Par exemple, un responsable d'une activité ou d'un service doit dresser un reporting sur les anomalies à l'intention de son supérieur hiérarchique, qui doit, à son tour, l'analyser et transmettre les informations les plus importantes au niveau suivant. A la fin du processus, le responsable du dispositif de pilotage doit dresser un compte rendu récapitulatif à l'intention de la direction.

La mise en œuvre d'un système de reporting, qui fait partie des bonnes pratiques pour toutes les entreprises, exige, néanmoins, des compétences et des ressources dont généralement les petites entreprises ne disposent pas. Celles-ci peuvent, même en absence d'un système de reporting formalisé, prévoir l'organisation de réunion à fréquence régulière, entre les membres de la direction et les responsables des opérations de pilotage, permettant un échange d'informations sous forme de compte rendu oral.

§ 2. Rôle du système de reporting dans le dispositif de pilotage

Le système de reporting est un outil performant de communication permettant d'établir des comptes rendus à fréquence régulière sur les travaux et les conclusions des activités de pilotage du contrôle interne. De ce fait, le système de reporting représente un pallié important dans le processus de pilotage du contrôle interne et un élément indispensable pour assurer son efficacité.

En effet, le système de reporting permet de formaliser l'échange d'information entre les différents intervenants dans le processus de pilotage et d'automatiser la diffusion des comptes rendus sur l'efficacité du contrôle interne. Ainsi, la direction est informée de toutes les défaillances et les dysfonctionnements du contrôle interne au moment opportun, ce qui la met en situation de prendre les mesures nécessaires pour y remédier.

L'obligation de rendre compte des résultats des activités de pilotage à travers le système de reporting permet, également, d'améliorer le suivi du déroulement du processus. En effet, cette pratique permet de mesurer à temps régulier le degré d'avancement et d'efficacité des activités de pilotage ainsi que d'analyser des difficultés rencontrées dans leurs mise en œuvre.

Un système de reporting efficace peut favoriser l'établissement d'une base des incidents et anomalies identifiés permettant une mémorisation des informations, ce qui peut être d'une grande utilité pour l'efficacité du dispositif de pilotage et, d'une façon générale, pour la gestion de l'entreprise.

A. YAICH avance que «une bonne pratique de contrôle interne et de gestion des risques consiste à tenir dans chaque service un registre manuel ou électronique des anomalies»⁵⁸.

Sous-section 2 : Les informations à communiquer

Le cadre du contrôle interne COSO affirme qu'à la question «quelles faiblesses doivent être signalées ? Une réponse précise est impossible, s'agissant d'un domaine très subjectif. Certains grands axes peuvent toutefois être posés»⁵⁹. En effet, «il est certain que toutes les faiblesses de contrôle interne susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs de l'entreprise doivent être signalées aux responsables habilités à prendre les mesures appropriées»⁶⁰.

Plusieurs informations, sans être liées à une faiblesse du contrôle, peuvent, toutefois, indiquer la survenance d'un nouveau risque, identifier un problème dans d'autres contrôles ou confirmer les conclusions quant à l'efficacité du système.

Ainsi, les informations à communiquer doivent comporter tous les résultats et les conclusions du processus de pilotage (§1). La remontée des informations relatives aux faiblesses et dysfonctionnements des contrôles est particulièrement déterminante de l'efficacité du dispositif de pilotage (§2).

§ 1. Les résultats et conclusions du pilotage

Le pilotage du contrôle interne est conçu et exécuté en vue de tirer les conclusions quant à l'efficacité du système. Ainsi, tous les résultats du processus de pilotage doivent être communiqués aux personnes ayant la responsabilité et le pouvoir de prendre les mesures correctrices.

Le guide du pilotage COSO soutient que «le pilotage comprend la communication des résultats au personnel approprié. Cette étape finale permet au pilotage ou bien de confirmer les attentes établies précédemment sur l'efficacité du contrôle interne, ou bien de mettre en lumière les défaillances identifiées en vue d'une possible action de rectification»⁶¹.

Ainsi, les informations à communiquer sont celles identifiées à travers la mise en œuvre du processus de pilotage et qui permet de confirmer ou d'infirmer les conclusions de la direction quant à l'efficacité du système de contrôle. Ces informations peuvent indiquer l'existence de

⁵⁸ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

⁵⁹ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 103.

⁶⁰ COSO I, op.cit.

⁶¹ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

faiblesses et de défaillances touchant directement les contrôles évalués ou indirectement d'autres contrôles du système global. Elles peuvent, également, identifier des risques non contrôlés par le système ou dont l'évaluation initiale de l'impact est inadéquate. Dans le cas contraire, les résultats des activités de pilotage viennent confirmer l'efficacité attendue du système de contrôle. Cette confirmation n'a toutefois qu'un caractère raisonnable et ne peut être absolue.

Les informations à communiquer doivent comporter également toutes les recommandations et solutions avancées par le personnel exécutant des procédures de pilotages en vue de remédier aux problèmes rencontrés ou d'améliorer l'efficacité du système de contrôle. Toutefois, la direction et les responsables du processus de pilotage sont les seuls à pouvoir juger de la pertinence de telles recommandations et donc de prendre les décisions adéquates quant à leur faisabilité.

§ 2. Informations relatives à une faiblesse ou un dysfonctionnement du contrôle

Toutes les informations relatives à une faiblesse ou un dysfonctionnement du contrôle identifié lors de la mise en œuvre des procédures de pilotage doivent être communiquées aux responsables appropriés.

Ainsi, tous les problèmes, quelque soit leur importance, doivent être étudiés par au moins un responsable compétent et objectif qui doit analyser leur impact sur l'efficacité du système de contrôle. En effet, même les problèmes les plus simples peuvent avoir des conséquences significatives sur le fonctionnement du système. Dans ce sens, le cadre COSO confirme qu'«un problème apparemment simple et apparemment tout aussi facilement résolu peut avoir des implications beaucoup plus importantes au niveau du système de contrôle interne. Ceci souligne la nécessité de faire remonter les informations concernant les erreurs et autres incidents»⁶².

Il ajoute également qu'«on peut avancer l'idée que tout problème est suffisamment significatif pour justifier la recherche des conséquences sur le contrôle. Le fait qu'un membre du personnel ait pris quelques dinars dans la caisse pour son usage personnel n'est pas un événement significatif en soi, ni par rapport au montant total de la caisse. Il peut donc paraître inutile de procéder à une analyse. Cependant, le fait de ne pas sanctionner l'utilisation à des

⁶² COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 103.

fins personnelles d'un actif social peut, involontairement, constituer un message négatif auprès du personnel»⁶³.

Néanmoins, le responsable doit tenir compte de l'impact de la défaillance détectée pour déterminer si elle doit être communiquée à un niveau hiérarchique supérieur et à la direction et au conseil d'administration si nécessaire. Ainsi, seules les défaillances qui aient ou qui puissent avoir un impact significatif sur la réalisation des objectifs sont à signaler aux premiers dirigeants de l'organisation. Le guide du pilotage COSO propose de procéder à une classification des défaillances par ordre de gravité. Il avance que «la classification par ordre de gravité des défaillances de contrôle identifiées peut aider à faciliter le processus de communication et la détermination d'une possible action de rectification»⁶⁴.

Selon ce guide, «plusieurs facteurs peuvent influencer le classement des défaillances identifiées d'une organisation, y compris :

- La possibilité que la défaillance affectera la réalisation d'un objectif organisationnel : le fait qu'une défaillance ait été identifiée implique qu'il y a au moins une certaine possibilité que les objectifs peuvent ne pas être atteints ; plus cette possibilité est grande plus la gravité de la défaillance sera importante.
- L'efficacité des contrôles compensatoires : le fonctionnement efficace des autres contrôles peut empêcher ou détecter une erreur résultant d'une défaillance identifiée avant qu'elle ne puisse affecter la réalisation des objectifs de l'organisation. La présence de tels contrôles, quand ils sont efficaces, peut réduire la gravité d'une défaillance.
- L'effet global de différentes défaillances : quand des défaillances multiples affectent les mêmes risques ou des risques similaires, leur existence mutuelle augmente la possibilité que le système de contrôle interne échoue augmentant ainsi leur gravité»⁶⁵.

Sous-section 3 : Les personnes devant être informées

Les personnes devant être informées des résultats des activités de pilotage peuvent être déterminées en fonction du risque et des contrôles liés ainsi que de la structure de l'organisation et des réglementations dans certains cas. Ces personnes peuvent être interne à l'organisation (§1) ou externes dans le cadre des réglementations ou dans le cadre de collaboration avec les auditeurs indépendants et les commissaires aux comptes (§2).

⁶³ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 104.

⁶⁴ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

⁶⁵ COSO, op.cit.

§ 1. Communication interne

Les défaillances et faiblesses de contrôle identifiées doivent être communiquées aux responsables et aux personnes qui ont le pouvoir d'agir. Le responsable d'une fonction ou d'une activité doit être informé de tous les problèmes qui touchent les contrôles qui le concernent. Celui-ci doit prendre toutes les mesures correctives qu'il juge nécessaires et informer son supérieur hiérarchique. Ainsi, ce processus permettra d'avoir l'assurance qu'au moins deux responsables hiérarchiques soient informés de toutes les défaillances de contrôle qui entrent dans leur champ de responsabilité.

Le guide de pilotage COSO avance que «dans tous les cas (sauf dans le cas où une fraude est soupçonnée) les défaillances de contrôle devraient être signalées à la personne directement responsable de l'opération et au moins à son supérieur hiérarchique directe ou indirecte dans la structure. Etablir des rapports au moins à ces deux niveaux donne l'assurance que la personne responsable dispose de l'information nécessaire pour corriger la défaillance et permet de garantir que des gens objectifs sont inclus dans la vérification de la gravité du problème et le suivi des actions correctrices»⁶⁶.

Toutefois, dans le cas où la défaillance est jugée suffisamment importante ou elle est susceptible d'affecter gravement la réalisation d'un ou de plusieurs objectifs organisationnels, elle doit être communiquée à la direction et/ou au conseil d'administration qui sont les plus aptes dans de tel cas de prendre les mesures et les actions nécessaires. Le cadre COSO avance qu'«un Président-Directeur Général souhaitera, par exemple, être tenu informé des graves manquements aux normes et procédures. Il demandera également des explications sur la nature des problèmes pouvant avoir des conséquences financières significatives, des implications stratégiques ou susceptibles de ternir la réputation de l'organisation»⁶⁷.

Ce processus de remontée de l'information peut être formalisé en précisant le niveau hiérarchique à informer pour chaque type de défaillance. Le COSO ajoute que «les destinataires des informations concernant les faiblesses de contrôle interne peuvent parfois émettre des directives spécifiques, précisant ce qui doit être signalé. Un conseil d'administration ou un comité d'audit, par exemple, peut demander aux dirigeants ou aux auditeurs, internes ou externes, que lui soient indiquées les seules faiblesses dépassant un

⁶⁶ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

⁶⁷ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 104.

seuil donné de gravité ou d'importance. Dans la profession comptable, ce seuil est désigné par 'faiblesse à signaler'»⁶⁸.

Dans le cas particulier où une fraude est soupçonnée, l'information peut ne pas être communiquée à la personne directement responsable de l'exécution du contrôle. Elle doit être signalée, directement, à la direction générale et au conseil d'administration.

§ 2. Communication externe

La communication externe des résultats des activités de pilotage peut être envisagée dans le cadre de l'obligation de publication de rapport sur l'efficacité du système de contrôle ou même l'attestation imposée par certaines réglementations.

Ainsi, la loi Sarbanes-Oxley publiée en 2002 aux Etats Unis d'Amérique qui a influé toutes les réformes en matière de sécurité financière à travers le monde, précise dans sa section 404, dédiée à l'évaluation du niveau de contrôle interne par la direction générale (Management Assessment of Internal Controls) que reporting financier annuel doit contenir un rapport sur le contrôle interne.

En Tunisie, l'article 13 (quinter) du Code de Sociétés Commerciales prévoit que les organes de direction et les chargés des affaires financières et comptables des sociétés commerciales, soumises à l'obligation de désigner un ou plusieurs commissaires aux comptes inscrits au tableau de l'Ordre des Experts Comptable de Tunisie, sont tenus de signer une déclaration annuelles présentée aux commissaires aux comptes. Selon l'arrêté du Ministre des Finance (arrêté du 17 Juin 2006) qui fixe le contenu de cette déclaration, les dirigeants sociaux et les directeurs financiers et comptables doivent affirmer, entre autre, qu'ils n'ont «connaissance d'aucune irrégularité, concernant la direction ou les employés qui jouent un rôle important dans la définition et le fonctionnement des systèmes comptables et de contrôle interne, susceptible d'avoir une incidence significative sur les états financiers»⁶⁹.

De même, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de publier un rapport annuel sur la gestion de la société⁷⁰. Selon l'article 44 du règlement du marché financier relatif à l'appel public à l'épargne, ce rapport doit contenir, entre autres, des éléments sur le contrôle interne. D'après le modèle du rapport de gestion publié en annexe du même règlement (points 9), «Les dirigeants doivent présenter les principales caractéristiques du système de contrôle interne et de gestion des risques conformément au cadre général de

⁶⁸ COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 105.

⁶⁹ Arrêté du ministre des finances du 17 juin 2006, portant fixation du contenu de la déclaration annuelle signée et présentée aux commissaires aux comptes (JORT n°50 du 23 Juin 2006).

⁷⁰ Prévu par l'article 3 de la loi n°94-117 du 14 Novembre 1994 portant réorganisation du marché financier.

contrôle interne prévu par la législation comptable en vigueur. Le rapport fait état de la manière avec laquelle la société a pris en considération l'ensemble des composantes du contrôle interne»⁷¹.

Parallèlement, les commissaires aux comptes peuvent demander à ce que les résultats des activités de pilotage leur soient communiqués. Ils doivent à leur tour, effectuer leur propre évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.

⁷¹ Annexe 12 du règlement du marché financier relative à l'appel public à l'épargne, www.cmf.org.tn (visité le 03/12/2009).

DEUXIEME PARTIE : LES OUTILS DU PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE ET ROLE DE L'EXPERT-COMPTABLE DANS LA CONCEPTION ET LA MISE EN ŒUVRE DU PROCESSUS

Le pilotage du système de contrôle interne est un processus utilisant un ensemble d'outils et de procédures. Ces outils et procédures doivent être conçus et mis en œuvre en fonction des variables propres à chaque système de contrôle et à l'environnement dans lequel il évolue.

C'est dans ce cadre que le premier chapitre de la deuxième partie du présent mémoire essaiera d'analyser les différents outils de pilotage (Chapitre I).

Historiquement, les experts-comptables ont toujours joué un rôle important pour aider les entreprises dans la conception et la mise en œuvre du système de contrôle interne. Ainsi, l'expert-comptable peut jouer un rôle dans la mise en place et l'exécution du processus de pilotage. Ce rôle sera analysé dans le deuxième chapitre de cette partie (Chapitre II).

CHAPITRE PREMIER : LES OUTILS DU PILOTAGE

Les outils du pilotage peuvent être regroupés en trois grandes catégories, à savoir :

- (1) Les outils pouvant être intégrés dans le système de contrôle (Section 1) ;
- (2) Les différentes modalités d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne (Section 2) ;
- (3) Le pilotage par l'audit (Section 3).

Section 1 : Opérations intégrées de pilotage

A. YAICH avance qu'«un bon contrôle interne implique que les procédures et les méthodes de l'entreprise sont structurées de telle sorte qu'elle assurent, autant que faire se peut, leur propre surveillance»⁷².

Les opérations intégrées de pilotage représentent les contrôles exécutés dans le courant normal des activités de l'entreprise permettant d'empêcher les anomalies et d'assurer une réaction immédiate et préventive.

⁷²Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 41.

L'analyse des opérations intégrées de pilotage du contrôle interne suppose l'identification des dispositifs clefs de contrôle (sous-section 1), des outils et techniques permettant la capture des anomalies et la remontée de l'information (sous-section 2) et l'utilisation des nouvelles technologies dans la mise en œuvre du processus de pilotage (sous-section 3).

Sous-section 1 : Identification des dispositifs clefs de contrôle

Selon A. YAICH «l'essence même du contrôle interne est d'assurer l'auto-contrôle des procédures et des activités de l'entreprise. Les dispositifs clefs du contrôle interne assurent que les activités se déroulent en toute sécurité et qu'elles fonctionnent de façon permanente»⁷³.

Les dispositifs clefs de contrôle représentent les éléments sur lesquels repose tout système de contrôle interne. Ils permettent de s'assurer du bon fonctionnement des activités, de la sécurité des opérations de l'entreprise et du respect des principes fondamentaux du contrôle interne.

Les dispositifs clefs de contrôle se composent de deux éléments :

- (1) Une organisation adaptée (§1), et
- (2) Des méthodes, procédures et pratiques appropriées (§2).

§ 1. Une organisation adaptée

Les méthodes d'organisation des entreprises diffèrent selon leur taille, la nature de leurs activités, leurs environnements et leurs objectifs ainsi que les risques associés. Toutefois, l'organisation de toute entreprise repose sur quatre règles essentielles⁷⁴ :

1.1. La règle de séparation des fonctions

«Les fonctions exercées dans l'entreprise peuvent être classées en trois types :

- Les fonctions opérationnelles ou de décision : elles regroupent des activités qui réalisent l'objet social : achats, ventes, production, personnel, investissements, etc...
- Les fonctions de conservation ou de protection : ces fonctions sont exercées par les personnes qui accèdent aux biens et valeurs tels que : caissier, magasinier, chauffeur livreur, etc...
- Les fonctions d'enregistrement ou comptables qui regroupent les travaux de saisie et de traitement des informations : comptabilité, paie, statistiques et des responsabilités correspondantes»⁷⁵.

⁷³ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 41 et 42.

⁷⁴ Abderraouf YAICH, op.cit, page 33.

⁷⁵ Abderraouf YAICH, op.cit, page 33.

La séparation de ces trois fonctions est un élément fondateur de tout système de contrôle interne. Elle est à la base de la fiabilité du système et permet de s'assurer «que chaque personne qui commet une erreur ou une faute, malgré les auto-contrôles mis en place, n'ait ni la possibilité de la dissimuler ni la possibilité d'en retarder la découverte»⁷⁶.

Ainsi, la séparation des fonctions permet de détecter les erreurs et les anomalies et de minimiser les risques de fraude.

1.2. La règle de division des tâches

Un processus est un ensemble d'actions permettant d'atteindre une finalité globale. Il se découpe en plusieurs procédures lesquelles se découpent en plusieurs tâches. Ainsi, «Les tâches désignent les opérations élémentaires de base qui permettent d'accomplir les procédures»⁷⁷.

«Même en l'absence d'incompatibilité de fonctions, le fait qu'une action soit menée par une seule personne ne favorise pas le contrôle interne»⁷⁸. Ainsi, en définissant les responsabilités de chaque employé, la division des tâches devrait être considérée comme étant une bonne pratique favorisant l'efficacité du système de contrôle.

Toutefois, «l'absence de division de tâches peut être compensée par la permutation du personnel et l'audit interne ou externe. De même, la participation collégiale de plusieurs personnes à la réalisation de la même opération permet de limiter les risques lorsque les sécurités ne peuvent être obtenues par le seul système»⁷⁹.

1.3. La supervision

«La supervision du travail est un outil de formation et d'amélioration de la compétence du personnel. Elle confère le sentiment d'être suivi, contrôlé et évite l'impression d'isolement favorable au relâchement du fonctionnement des procédures et à la tentation d'abus et de fraude»⁸⁰.

Une bonne supervision implique une explication adéquate des travaux à exécuter avant leur exécution, un suivi rigoureux des réalisations et une revue systématique des exécutions. Le personnel exécutant doit, à son tour, rendre compte automatiquement du degré d'avancement des travaux et des problèmes rencontrés le cas échéant.

⁷⁶ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 33.

⁷⁷ Abderraouf YAICH, op.cit, page 33.

⁷⁸ Abderraouf YAICH, op.cit, page 34.

⁷⁹ Abderraouf YAICH, op.cit, page 34.

⁸⁰ Abderraouf YAICH, op.cit, page 35.

1.4. La règle de définition formalisée des tâches et des responsabilités

Définir les responsabilités, en décrivant les tâches à exécuter par chaque membre de l'entreprise, est la première action fondamentale dans la mise en place d'un système de contrôle efficace.

«La définition des responsabilités s'établit par l'élaboration d'un programme et des fiches de fonction décrivant les domaines d'action, pouvoirs et responsabilités de chacune des fonctions et de chacun des services»⁸¹.

Ainsi, une fiche de tâches doit être disponible pour chaque acteur concerné :

- Par l'activité elle-même,
- Par la supervision du processus,
- Et par le pilotage de l'activité.

§ 2. Des méthodes, procédures et pratiques appropriées

«Une procédure appropriée est une procédure qui réalise l'équilibre entre les quatre impératifs suivants :

- (1) Les avantages qu'elle procure doivent être supérieurs aux coûts qu'elle engendre.
- (2) Elle doit être aussi simple que possible.
- (3) Elle doit être efficace c'est-à-dire qu'elle n'est pas à l'origine de contre-performance.
- (4) Elle doit garantir la sécurité des transactions en emportant les preuves du bon déroulement et du bon dénouement des opérations»⁸².

Les bonnes méthodes, procédures et pratiques de contrôle interne comprennent :

2.1. La mise en place de procédures appropriées respectant les règles impératives de contrôle

Les procédures et les méthodes de contrôle doivent être appropriées à l'entreprise, sa taille, son activité, son environnement et ses risques. «Elles se conçoivent plutôt dans le cadre d'une culture d'entreprise et s'affinent progressivement en fonction de l'expérience acquise et de l'évolution des besoins et des risques»⁸³.

Ainsi, par exemple, la séparation entre la caisse recettes et la caisse dépenses, la remise automatiquement en banque de la caisse recettes et l'inventaire physique périodique de la caisse dépenses constitue une procédure de contrôle appropriée.

⁸¹ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 35.

⁸² Abderraouf YAICH, op.cit, page 37.

⁸³ Abderraouf YAICH, op.cit, page 38.

De même, la prise de renseignements bancaires systématique pour les nouveaux clients et la fixation d'un plafond maximum de l'encours de crédit autorisé pour chaque client et une bonne pratique de contrôle interne.

2.2. La mise en place de contrôles compensatoires en cas de cumul de fonction

Bien que la règle de séparation des fonctions doive être appliquée de façon constante, le cumul entre deux fonctions incompatibles peut être toléré pour des raisons économiques, en particulier, dans les entreprises de petite ou de moyenne taille en cas d'instauration de contrôles compensatoires qui permettent de sécuriser la procédure. Cela peut être le cas, par exemple, en cas d'instauration «d'un contrôle indépendant de façon systématique, exhaustive et à une date très rapprochée (contrôle continu)»⁸⁴. L'utilisation de l'outil informatique rend dans certains cas le cumul de fonction inévitables et impose le recours aux contrôles compensatoires.

2.3. Des sécurités matérielles et sûres

«Le contrôle interne est autant que possible mis en œuvre par des sécurités matérielles et sûres rendant l'erreur ou l'anomalie impossible dans les circonstances normales. Les sécurités doivent être à chaque fois que possible physique»⁸⁵.

«La mise en œuvre de telles sécurités n'est pas toujours aisée ce qui peut constituer une limite objective du contrôle interne»⁸⁶. Toutefois, les nouvelles technologies (par exemples : les systèmes de sécurité, la possibilité de traçabilité, les caméras de surveillance et les technologies de communication, etc...) peuvent aider les entreprises pour se doter des moyens de contrôles efficaces.

2.4. La traçabilité des activités

La traçabilité est « un concept clef de qualité des contrôles intégrés en ce qu'elle permet de reconstituer les opérations et les sources à tout moment pour comprendre ce qui s'est passé soit en cours d'exécution des opérations soit ex post»⁸⁷.

Ainsi, un système de contrôle de doit permettre une traçabilité des activités, des contrôles et des traitements.

Les nouvelles technologies offrent d'importantes solutions techniques intégrées d'aide à la mise en place des systèmes de traçabilité, dont l'utilisation est de plus en plus fréquente.

⁸⁴ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 34.

⁸⁵ Abderraouf YAICH, op.cit, page 39.

⁸⁶ Abderraouf YAICH, op.cit, page 39.

⁸⁷ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

Sous-section 2 : Capture des anomalies et remontée de l'information

Selon le dictionnaire de la langue française, une anomalie est définie comme étant «une particularité qui rend une chose différente de ce qu'elle devrait être normalement».

En matière de contrôle interne, trois critères peuvent révéler l'existence d'une anomalie :

- (1) l'incapacité du contrôle à gérer ou à couvrir le risque identifié.
- (2) l'existence des possibilités de contournement du contrôle.
- (3) la non application ou l'application non adéquate du contrôle.

Une anomalie du système de contrôle interne peut donc être définie comme étant un problème qui pourrait, seul ou associé à d'autres facteurs, affecter la capacité d'un contrôle à gérer les risques qui lui sont associés ou la manière, l'efficacité et l'efficience de sa mise en œuvre.

Un dispositif de révélation des anomalies intégré dans les procédures et processus de contrôle, constituant ainsi le système global de contrôle interne, est un outil indispensable pour assurer l'efficacité continue du système.

Nous proposons d'étudier les techniques de contrôle permettant la capture des anomalies (§1), le pilotage transversal du système de contrôle (§2) et le pilotage hiérarchique et la remontée de l'information (§3).

§ 1. Les techniques de contrôle

Plusieurs techniques peuvent être intégrées dans le système de contrôle et permettent de capturer les anomalies dans la conception ou la mise en œuvre du système. Parmi ces techniques on trouve :

- (1) L'auto-contrôle (§1.1);
- (2) Les rapprochements ou réconciliations des soldes et l'analyse des données (§1.2) ; et
- (3) L'observation physique, les discussions et les tests de procédures (§1.3).

1.1. L'auto-contrôle

«Les auto-contrôles permettent d'éviter la commission des erreurs et des fraudes ou, tout au moins, leur détection en temps utile»⁸⁸.

L'auto-contrôle peut être mis en œuvre selon deux procédés⁸⁹ :

(1) L'auto-vérification : Elle «s'obtient en faisant preuve de bon sens, en recommençant le traitement effectué une seconde fois ou par un recoupement d'une information au moyen de

⁸⁸ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page17.

⁸⁹ Abderraouf YAICH, op.cit, page 18 et 19.

deux renseignements convergents émanant de deux différentes sources ou en soumettant les données à des traitements selon deux différentes démarches aboutissant au même résultat»⁹⁰.

Parmi les clefs de contrôle par auto-vérification, on trouve⁹¹ :

- Etat de rapprochement bancaire (pour le contrôle des enregistrements comptables).
- Le comptage matériel de la caisse à chaque fin de journée et la vérification de concordance avec le solde arithmétique de caisse.

(2) Les contrôles réciproques des tâches : impliquent que «chaque personne ayant à exécuter une tâche s'assure au préalable de la validité des tâches exécutées précédemment ou à ce que chaque travail soit soumis à une supervision par une personne n'y ayant pas pris part»⁹². Appliqués d'une façon systématique, les contrôles réciproques permettent à l'entreprise de se doter d'un dispositif «d'auto-régulation»⁹³ favorisant l'élimination d'une part importante des erreurs pouvant être commises dans l'exécution des tâches.

1.2. Les rapprochements ou réconciliations des soldes et l'analyse des données

(1) Les rapprochements ou réconciliations des soldes : Les différents rapprochements entre les soldes comptables et les déclarations fiscales ou sociales ou encore entre les montants budgétés et les réalisations permettent d'identifier des éventuels écarts. Ces derniers doivent faire l'objet d'une analyse en vue de comprendre leurs causes, et de déterminer ainsi, s'ils sont liés à une ou plusieurs anomalies de contrôle interne.

(2) L'analyse des données : Les analyses des données programmées ou effectuées au cours des opérations ou à partir des états financiers ou des autres rapports permettent de détecter les situations à risque⁹⁴. Ainsi, une évolution importante au niveau des provisions pour créances insolvables peut indiquer un risque d'anomalie au niveau des procédures de vente à crédit.

1.3. L'observation physique, les discussions et les tests de procédures

(1) L'observation physique : Elle peut concerner les comportements du personnel, l'existence d'un bien ou d'un document, le déroulement d'une procédure de contrôle, etc... Elle permet aux responsables ou aux supérieurs hiérarchiques de vérifier eux-mêmes les informations qui leur sont transmises. Ainsi, par exemple, pour une entreprise de vente en détail qui dispose de plusieurs points de vente, la visite périodique du directeur commercial

⁹⁰ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 19.

⁹¹ Abderraouf YAICH, op.cit, page 39.

⁹² Abderraouf YAICH, op.cit, page 19.

⁹³ Abderraouf YAICH, op.cit, page 34.

⁹⁴ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

aux différents magasins permet d'observer sur place le respect des contrôles et de confirmer les informations sur l'état des stocks et autres biens.

(2) Les discussions : Elles permettent d'échanger les idées et les informations entre les différents intervenants dans les activités de l'entreprise. Elles peuvent être effectuées dans le cadre de réunions régulières ou en cours du déroulement des opérations et permettent souvent d'identifier les problèmes de contrôle qui doivent faire l'objet d'un suivi particulier.

(3) Les tests de procédures : Ils ont pour objectif de s'assurer que les contrôles mis en place sont convenablement appliqués et qu'ils assurent adéquatement le rôle quant à la gestion ou la réduction des risques associés. Les tests peuvent être automatisés ou manuels et peuvent se faire selon les différentes modalités d'échantillonnage statistique pour les contrôles répétitifs.

§ 2. Le pilotage transversal du contrôle interne

«Le contrôle réciproque des tâches et l'utilisation interne des prestations d'un service à un autre font partie des contrôles intégrés qui permettent de tirer l'alarme en cas de défaillance grave»⁹⁵.

Ces contrôles réciproques et les rapprochements entre les différentes informations provenant de différents services constituent des techniques performantes de pilotage du contrôle interne. D'après les résultats de notre enquête⁹⁶, ces techniques de pilotage du contrôle interne sont les plus utilisées par les entreprises. En effet, la majorité (69%) des personnes interrogées, dans le cadre du questionnaire destiné aux chefs et aux cadres d'entreprises, confirment que les techniques de pilotage transversal représentent les outils les plus souvent utilisés.

Le pilotage transversal peut être assuré principalement par :

- La comptabilité financière (§2.1) ;
- Les contrôles financiers (§2.2) ; et
- Le contrôle de gestion (§2.3).

2.1. La comptabilité financière

La comptabilité financière constitue la dernière ligne de défense dans la structure du système de contrôle composée de l'environnement des procédures de contrôle et des contrôles comptables. Elle fonctionne «comme une soupape de sécurité et un système d'alerte des

⁹⁵ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 42.

⁹⁶ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

déficiences de contrôles aux niveaux de la structure globale, de l'environnement de contrôle et des processus et des procédures»⁹⁷.

Ainsi, «la comptabilité financière exerce un pilotage transversal important de l'efficacité du contrôle interne»⁹⁸. «Les travaux d'analyse, de justification et de contrôles comptables permettent de détecter, à posteriori il est vrai, certaines défaillances dans le fonctionnement du système»⁹⁹.

Bien que les contrôles et les justifications comptables soient exercés à posteriori, les procédures de closing, qui visent «la production rapide (fast close) des états financiers (intermédiaires et de clôture) fiable et pertinents»¹⁰⁰, permettent d'améliorer considérablement l'efficacité de la comptabilité financière en tant qu'outil de pilotage du contrôle interne.

2.2. Les contrôles financiers

«Un pilotage transversal est aussi assuré par le service financier en raison des contrôles qu'il est appelé à effectuer pour la justification des encaissements et des décaissements de l'entreprise»¹⁰¹.

En effet, «la trésorerie courante constitue généralement l'étape ultime des opérations avec les tiers. La bonne justification des encaissements et un contrôle solide des décaissements forment des dispositifs clés de sécurité pour le système de contrôle interne»¹⁰².

Outre le risque de détournement et de fraude, une bonne organisation des opérations liées à la trésorerie doit «assurer que le processus d'identification des facteurs clés de succès et d'évaluation des risques liés à la trésorerie permet en permanence d'identifier, d'analyser et de traiter efficacement les risques significatifs liés à la situation de trésorerie»¹⁰³. Ainsi, le dispositif de pilotage doit permettre à l'entreprise de s'assurer que le système de contrôle mis en place permet d'avoir une organisation appropriée des opérations de trésorerie réduisant les risques qui s'attachent aux disponibilités.

2.3. Le contrôle de gestion

«Le contrôle de gestion en tant que pilote des équilibres de l'entreprise est un utilisateur important des sécurités produites par les contrôles internes. Ses analyses et ses

⁹⁷ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

⁹⁸ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 42.

⁹⁹ Abderraouf YAICH, op.cit.

¹⁰⁰ A. YAICH, op.cit.

¹⁰¹ Abderraouf YAICH, op.cit.

¹⁰² A. YAICH, op.cit.

¹⁰³ Abderraouf YAICH, op.cit, page 202.

recommandations contribuent au pilotage transversal du système de contrôle interne de l'entreprise»¹⁰⁴.

En effet, le contrôle de gestion joue un rôle important dans le processus d'amélioration des performances de l'entreprise. «Il est lui-même régi par les principes du contrôle interne et bénéficie de la fiabilité procuré par les procédures de contrôle interne»¹⁰⁵. Ainsi, il présente un outil pertinent de pilotage du système de contrôle permettant l'identification de ses faiblesses et ses anomalies.

Toutefois, la fonction chargée du contrôle de gestion doit prévoir des règles et des mécanismes permettant la signalisation des faiblesses identifiées aux responsables concernés selon le degré de gravité et de signification du problème.

§ 3. Le pilotage hiérarchique et la remontée de l'information

«La qualité du pilotage hiérarchique du contrôle interne est un élément fondamental de l'efficacité du système»¹⁰⁶. Le pilotage hiérarchique est exercé par les autorités aux différents niveaux de la hiérarchie et «se manifeste à travers les activités de supervision, de contrôle, d'autorisation, d'approbation (§3.1) ainsi que les messages adressés à l'organisation et les sanctions infligées à ceux qui enfreignent aux règles et procédures de contrôle interne (§3.2)»¹⁰⁷.

«De même, la remontée des informations sur les défaillances et infractions au contrôle interne constitue pour l'autorité hiérarchique et compétente un outil important de pilotage du système (§3.3)»¹⁰⁸.

3.1. Les activités de pilotage hiérarchique du contrôle interne

Le pilotage hiérarchique s'exerce à travers les activités de supervision, de contrôle, d'autorisation et d'approbation. Les activités de supervision et de contrôle exercées par des responsables hiérarchiques compétent permettent de s'assurer de la bonne exécution des instructions données et des procédures de contrôle.

Les activités de supervision et de contrôle comprennent le pilotage des actions, la revue des travaux exécutés et l'examen de la preuve de la bonne exécution des tâches et du bon fonctionnement du système de contrôle.

¹⁰⁴ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 42.

¹⁰⁵ Abderraouf YAICH, op.cit, page 106.

¹⁰⁶ Abderraouf YAICH, op.cit, page 42.

¹⁰⁷ Abderraouf YAICH, op.cit, page 42.

¹⁰⁸ Abderraouf YAICH, op.cit, page 42.

Les autorisations et les approbations forment également des activités de pilotage hiérarchique du contrôle interne. Elles permettent aux responsables de gérer eux même les situations inhabituelles ou qui portent un risque important.

3.2. Les messages transmis par les responsables hiérarchiques

«Les messages adressés à l'organisation comportent un volet formalisé et verbal et un volet non verbal que le personnel interprète et prend en compte pour déterminer son comportement»¹⁰⁹.

En prenant les décisions adéquates face aux infractions, allant jusqu'aux sanctions si nécessaires, les responsables envoient un message très fort à travers toute l'organisation par rapport au rôle du pilotage et l'importance du contrôle interne.

Une bonne pratique serait de faire adhérer les membres du personnel ainsi que les responsables de l'entreprise, notamment des fonctions clés, à une charte d'entreprise ou un code de conduite. Ainsi, le personnel serait appelé à effectuer, une fois par an, une déclaration sur l'honneur sur le respect du contrôle interne.

«Le fait de s'assurer que le personnel concerné a effectué cette déclaration dans les délais impartis et avec le plus grand soin est de nature à corroborer les autres sources de pilotage du contrôle interne»¹¹⁰.

3.3. La remontée de l'information

Les procédures de pilotage doivent établir des règles pertinentes pour faire remonter les informations relatives aux défaillances et aux anomalies de contrôles aux responsables selon leur gravité et leur signification. Les règles et les mécanismes permettant la remontée des informations doivent être clairs, bien compris par tous les intervenants et adaptés à la taille et à l'environnement de l'entreprise.

Toutefois, même en l'absence d'anomalies identifiées, l'autorité hiérarchique doit se poser la question : «pourquoi l'entreprise fait-elle ce qu'elle fait comme elle le fait ?»¹¹¹.

«Ainsi, le pilotage du contrôle interne doit viser non seulement de s'assurer de sa correcte application, de son adaptation au changement et aux besoins de l'organisation mais aussi de sa validité au regard de l'impératif de performance et de service aux clients»¹¹².

¹⁰⁹ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 42.

¹¹⁰ Abderraouf YAICH, op.cit, page 43.

¹¹¹ Abderraouf YAICH, op.cit, page 42.

¹¹² Abderraouf YAICH, op.cit, page 42.

Sous-section 3 : L'utilisation des nouvelles technologies

Les nouvelles technologies offrent aux entreprises de plus en plus d'outils et d'instruments permettant de leur faciliter la gestion, l'organisation, le contrôle et le pilotage des activités.

Ainsi, elles peuvent être d'une grande utilité pour la mise en œuvre du processus de pilotage, en assurant le rôle d'instrument de pilotage du contrôle interne (§1) ou également le rôle des instruments de gestion du processus de pilotage (§2).

De même, l'impact important des nouvelles technologies sur les systèmes d'information et l'utilisation de plus en plus fréquente des systèmes de gestion intégré (Entreprise Ressource Planning ou ERP) doit être pris en considération dans la mise en place du pilotage (§3).

§ 1. L'utilisation des technologies comme étant des instruments de pilotage

L'utilisation des technologies informatiques permet, généralement, aux entreprises d'automatiser l'exécution des tests et des procédures de pilotage du contrôle interne. Ainsi, ces technologies permettent d'améliorer l'efficacité, l'efficience et la pertinence du processus de pilotage.

Certains outils informatiques fonctionnent comme étant des contrôles et permettent de fournir simultanément des informations pertinentes quant à leur fonctionnement efficace ou celui d'autres contrôles. Ainsi, les outils de pilotage utilisant les technologies informatiques peuvent être intégrés dans le système de contrôle interne. D'autres outils peuvent être mis en place indépendamment du système de contrôle et permettent de piloter les contrôles dans un domaine déterminé.

Selon le guide de pilotage COSO, les technologies informatiques peuvent offrir des instruments de pilotage dans plusieurs domaines, à savoir¹¹³ :

- Les données relatives aux transactions : comparer les données relatives aux transactions avec un ensemble de règles de contrôle établis pour mettre en exergue les exceptions et identifier les transactions dans lesquels les contrôles ne fonctionnent pas comme prévu.
- L'organisation : examiner les paramètres de configuration et les comparer avec une ligne de base établie par les responsables (exemple : les contrôles d'accès).
- La vérification des autorisations : identifier tous les changements qui touchent les ressources critiques, les données ou les informations et la vérification qu'elles sont appropriés et autorisés.

¹¹³ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

- L'intégrité des informations : vérifier et surveiller l'exactitude et l'intégrité des données pendant qu'elles progressent à travers les différents processus.
- La détection des erreurs : surveiller l'activité dans les domaines à risque et éditer des rapports sur les exceptions permettant d'identifier les éventuelles erreurs.

Bien que les nouvelles technologies présentent des instruments efficaces de pilotage, leur utilisation suppose une parfaite maîtrise de l'outil informatique et des différentes fonctionnalités technologiques qu'elles proposent. Assurant souvent le rôle d'un dispositif clés dans le processus, les procédures de pilotage utilisant les nouvelles technologies doivent eux même faire l'objet de surveillance.

§ 2. L'utilisation des technologies comme étant des instruments de gestion du processus de pilotage

Les instruments de gestion du processus de pilotage sont conçus pour le rendre plus efficace et plus efficient en facilitant certaines de ses activités, notamment, l'identification et l'évaluation des risques, la définition et l'évaluation des contrôles et la communication des résultats. Ces instruments sont le plus souvent utilisés dans les entreprises de taille importante ou celles qui ont des activités géographiquement dispersées. Toutefois, ils peuvent avoir une importance pour toutes les entreprises indépendamment de leur taille.

La plupart de ces instruments utilisent les techniques du WORKFLOW (gestion électronique des processus). Ces techniques permettent à l'entreprise d'avoir une modélisation et une gestion informatique de l'ensemble des tâches à accomplir et des différents acteurs impliqués dans la réalisation d'un processus de pilotage.

Ainsi, les techniques du WORKFLOW permettent de décrire les circuits de validation, d'indiquer les tâches à accomplir entre les différents acteurs du processus, de préciser les délais et les modes de validation et de fournir à chacun des acteurs les informations nécessaires pour la réalisation de sa tâche.

Selon le guide de pilotage COSO, certaines caractéristiques rendent ces instruments utiles, elles comprennent leur capacité à :

- Coordonner le processus d'évaluation des risques au niveau de l'entité ainsi qu'au niveau des ses filiales ou fonctions ;
- Faciliter la documentation du contrôle et du processus de pilotage ;
- Faciliter la communication des résultats des activités de pilotage y compris les évaluations et les résolutions des anomalies de contrôle ;

- Faciliter la communication des informations concernant les risques et les contrôles à des niveaux différents de l'organisation ;
- Fournir des tableaux de bord simplifiés identifiant les indicateurs adéquats d'exécution des contrôles et des aspects du processus d'évaluation du système ;
- Faciliter l'exploitation d'une base de données des anomalies et défaillances de contrôle.

§ 3. Les systèmes d'information

«La fiabilité, la pertinence et l'efficacité du système d'information sont à la fois un produit des processus de contrôle interne en même temps qu'elles constituent les attributs de l'information utile à l'efficacité du système de contrôle interne»¹¹⁴. Ainsi, la qualité et la fiabilité du système d'information jouent un rôle déterminant dans l'efficacité du contrôle interne qui contribue, à son tour, à la diffusion au sein de l'entreprise des informations pertinentes, exhaustives, opportunes et fiables.

Les technologies, dans ce domaine, ne cessent de se développer offrant ainsi aux entreprises des capacités importantes d'amélioration de l'efficacité et de la qualité de leur système d'information. En effet, «les fonctions dont les activités sont informatisées deviennent de plus en plus nombreuses pour couvrir l'ensemble des métiers allant de la comptabilité et des finances aux activités de ventes, les approvisionnements, la gestion de stocks, la gestion du personnel, la logistique, la production, la surveillance et la sécurité, etc...»¹¹⁵.

Le développement des technologies de communication combiné avec l'émergence des systèmes intégrés ont permis aux entreprises de se doter d'un système d'information de plus en plus efficace et efficient. Même pour les entreprises qui ont des activités dispersées géographiquement, l'enregistrement de toutes les transactions peut être automatisé (intégré) et en temps réel, «ce qui offre aux managers un accès immédiat aux informations financières et opérationnelles et leur permet de contrôler plus efficacement les activités»¹¹⁶.

Toutefois, l'adoption des technologies avancées dominées par l'utilisation des progiciels informatiques (les ERP), ne peut être sans impact sur l'architecture et l'ingénierie des systèmes de contrôle interne. En effet, ces technologies apportent des solutions puissantes aux problèmes de contrôle, ce qui pousse les entreprises à «adapter les procédures et processus de

¹¹⁴ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 40.

¹¹⁵ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹¹⁶ A. YAICH, op.cit.

réalisation du travail les plus appropriées pour satisfaire les solutions retenues tout en restant, de façon directe ou indirecte, cohérent avec les principes et règles du contrôle interne»¹¹⁷.

La démarche, les procédures et les outils de pilotage du contrôle interne doivent eux mêmes être adaptés au contexte d'un environnement informatique de plus en plus complexe. Non seulement la façon dont les procédures et les outils de pilotage sont mis en œuvre doit être adaptée, mais toute la conception du dispositif qui doit prendre en considération les technologies utilisées ainsi que les risques qui lui sont associés.

Section 2 : Les modalités d'évaluation

Les différentes modalités d'évaluation du contrôle interne constituent des outils de pilotage du système. En effet, les évaluations permettent de déterminer le degré d'efficacité du système de contrôle interne à un moment donné ainsi que d'identifier les faiblesses et les défaillances qui peuvent l'affecter.

L'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne peut se faire à travers une auto-évaluation (sous-section 1), une évaluation par les tiers (sous-section 2) et l'exploitation d'une base des incidents et anomalies (sous-section 3).

Sous-section 1 : Auto-évaluation

Bien que l'auto-évaluation ne puisse être totalement objective, elle représente une première ligne de défense efficace contre les défaillances du contrôle interne. Elle permet aux personnes qui sont impliquées dans l'exécution des contrôles de s'auto-évaluer et d'identifier les faiblesses et les défaillances des contrôles qu'ils mettent en œuvre eux mêmes.

L'auto-évaluation présente l'avantage d'être facile à mettre en œuvre et moins coûteuses que d'autres techniques d'évaluation du contrôle interne. Toutefois, selon les résultats de notre enquête¹¹⁸, peu d'entreprises parmi celles qui ont répondu à notre questionnaire recourent à l'auto-évaluation du contrôle interne.

Nous proposons dans ce qui suit de définir l'auto-évaluation et de déterminer ses objectifs (§1) ainsi que d'étudier sa conception et sa mise en œuvre (§2).

¹¹⁷ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 44.

¹¹⁸ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

§ 1. Définition et objectifs de l'auto-évaluation

1.1. Définition

«Comme la terminologie l'indique, l'auto-évaluation signifie une évaluation par soi même de son propre contrôle interne. Chaque employé impliqué dans le processus opérationnel a toujours la responsabilité de vérifier que les opérations qu'il a traitées le sont conformément aux objectifs et principes du contrôle interne»¹¹⁹.

Selon P. NOIROT et J. WALTER «l'auto-évaluation est une démarche périodique à l'initiative des dirigeants, mise en œuvre par les opérationnels afin d'évaluer l'efficacité du contrôle interne de leurs propres activités»¹²⁰.

L'auto-évaluation peut donc être définie comme étant un processus conçu par la direction et exécuté par les opérationnels et leur hiérarchie afin d'évaluer l'efficacité du contrôle interne. Elle peut être mise en œuvre à tous les niveaux de l'organisation et suivant une démarche qui est fonction du risque, de la culture et des contrôles.

1.2. Les objectifs

Les objectifs de la démarche d'auto-évaluation du contrôle interne sont multiples et varient selon les besoins des différents acteurs de l'organisation. Toutefois, le premier objectif qu'une entreprise peut en tirer de la mise en œuvre d'une telle démarche serait de sensibiliser, de promouvoir et de développer, à travers toute l'entité, une culture de contrôle interne.

P. NOIROT et J. WALTER affirme que la diffusion d'une démarche d'auto-évaluation qui est «par définition très large jusqu'aux niveaux les plus fins d'une organisation, est un excellent moyen de promouvoir la culture de contrôle interne de l'organisation»¹²¹.

Selon l'Institut de l'Audit Interne (IFACI), «les objectifs de la démarche d'auto-évaluation du contrôle interne varient en fonction des différents acteurs de l'organisation»¹²². Ainsi, elle permet à la direction générale de bénéficier d'une information sur la qualité du contrôle interne aux différents niveaux de l'organisation et sur l'évaluation des risques et d'améliorer les opérations par des plans d'action. Pour les opérationnels, cette démarche permet de vérifier que l'ensemble de leurs activités est couvert par des dispositifs de contrôle interne qui leur permettent de s'assurer que leur opérations sont effectuées en utilisant au mieux les actifs de l'organisation, et qu'elles sont menées efficacement et en sécurité¹²³.

¹¹⁹ Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche, l'auto-évaluation du contrôle interne, Octobre 2005, page 11.

¹²⁰ P. NOIROT, J. WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008, page 173.

¹²¹ P. NOIROT, J. WALTER, op.cit, page 173.

¹²² Institut de l'audit interne, op.cit, page 12 et 13.

¹²³ Institut de l'audit interne, op.cit, page 12 et 13.

L'auto-évaluation permet, également, à l'audit interne d'élaborer son plan annuel ou pluriannuel d'audit par la connaissance qu'elle apporte sur les faiblesses de contrôle ainsi que d'affiner le périmètre de ses interventions¹²⁴.

Finalement, une démarche d'auto-évaluation permet d'identifier les anomalies qui peuvent affecter le système de contrôle et contribue ainsi au pilotage du système et à l'évaluation des risques globaux de l'organisation.

§ 2. La conception et la mise en œuvre de l'auto-évaluation du contrôle interne

2.1. La conception d'une démarche d'auto-évaluation

Selon l'IFACI «toute démarche d'évaluation du contrôle interne (ou plus spécifiquement d'auto-évaluation) est à adapter à l'environnement global de l'organisation où on la déploie. La démarche d'auto-évaluation ne peut donc pas être achetée 'sur étagère' au risque d'être inefficace»¹²⁵.

La conception et le choix des méthodes et des outils d'auto-évaluation doivent, par conséquent, prendre en considération plusieurs facteurs propres à chaque organisation, dont notamment, l'environnement de contrôle, la structure et les caractéristiques de l'entreprise, les objectifs fixés et les risques associés, les ressources disponibles, les systèmes d'information et l'existence ou non d'autres démarches d'évaluation du contrôle ou d'autres approches comme par exemple un système qualité.

L'Institut de l'Audit interne ajoute que pour réussir un projet d'auto-évaluation du contrôle interne «quatre conditions doivent impérativement être remplies :

- (1) La direction générale doit décider de la mise en place de la démarche et communiquer sur les objectifs poursuivis.
- (2) Le personnel doit être impliqué, dès la conception de la méthode choisie, ce qui lui permet de s'approprier le processus d'auto-évaluation du contrôle interne d'une manière plus pragmatique et plus efficace.
- (3) Le choix de la démarche doit être adapté à l'organisation (taille, structure, activité,...).
- (4) L'auto-évaluation, pour être efficace et mesurer l'évolution de la qualité du contrôle interne, doit se construire dans le temps»¹²⁶.

¹²⁴ Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche, l'auto-évaluation du contrôle interne, Octobre 2005, page 12 et 13.

¹²⁵ Institut de l'audit interne, op.cit, page 16.

¹²⁶ Institut de l'audit interne, op.cit, page 48.

2.2. La mise en œuvre de l'auto-évaluation

Plusieurs méthodes d'auto-évaluation peuvent être envisagées. Parmi les plus connues, on trouve les questionnaires, les ateliers de discussion et les comparaisons.

Les questionnaires¹²⁷ : selon l'IFACI ils «sont des outils concrets et pratiques qui permettent de diffuser rapidement et uniformément dans toutes les structures de l'organisation les points d'attention essentiels en matière de contrôle interne. Leur mise en œuvre permet de déterminer rapidement les forces et faiblesses en matière de contrôle interne et une prise de décision appropriée»¹²⁸.

Pour être utilisés dans l'auto-évaluation, les questionnaires peuvent être structurés soit à partir des processus (management, opérationnels et support), soit à partir des fonctions (investissement, production, achat, commerciale, ressources humaines, financière, etc...) soit à partir d'un référentiel de contrôle interne (COSO).

Les ateliers de discussion : ils sont «des outils puissants, notamment en matière de développement et de renforcement de la culture du contrôle interne au sein d'une organisation. Ils constituent, tout particulièrement, une opportunité rare de construire une vision partagée des risques auxquels une entité est exposée et des réponses à leur apporter en permettant à un groupe d'utilisateurs d'évaluer de manière collective le niveau de contrôle interne de leur activité.

Une approche par atelier est à préconiser particulièrement lorsque les participants n'ont pas une forte culture de contrôle interne. Dans ce cas, les ateliers permettent une prise de contact ou d'approfondissement plus graduelle et pédagogique que les autres méthodes»¹²⁹.

Les comparaisons : cette méthode est difficile à mettre en œuvre à l'ensemble de l'organisation, elle est toutefois, utile pour l'évaluation du contrôle dans un domaine précis ou une activité. Elle permet de bénéficier des meilleurs pratiques de contrôle interne existantes dans d'autres organisations sans avoir les contraintes d'élaboration ou de mise en œuvre liées aux autres méthodes.

Sous-section 2 : Evaluation par les tiers

L'évaluation du système de contrôle interne peut être effectuée par un professionnel indépendant suite à la manifestation d'un besoin exprimé par l'entreprise, et notamment par la direction (§1). De même, les échanges avec l'environnement externe de l'organisation

¹²⁷ Voir exemples de questionnaire d'auto-évaluation en annexe 1.

¹²⁸ Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche, l'auto-évaluation du contrôle interne, Octobre 2005it, page 21.

¹²⁹ Institut de l'audit interne, op.cit, page 30.

peuvent être source d'informations utiles permettant d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne (§2).

§ 1. Evaluation par un professionnel externe

Dans le cadre de la planification et de la conduite du processus de pilotage ou suite à la manifestation d'un besoin spécifique de la direction, l'organisation peut recourir aux services d'un professionnel externe, généralement un expert-comptable, pour effectuer une évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne ou de l'un des ses éléments.

Selon les résultats de notre enquête¹³⁰, 38% des personnes interrogées parmi les chefs et cadres d'entreprises recourent aux professionnels externes pour l'évaluation du système de contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne par un professionnel externe présente l'avantage d'être plus objective. Toutefois, la connaissance de l'activité, de l'environnement et de la culture de l'organisation par l'évaluateur ne peut être que sommaire, ce qui peut affecter ses jugements et avis.

Néanmoins, une planification efficace de la mission peut aider l'évaluateur à bien exécuter les travaux assignés et argumenter ses jugements. Cette planification commence, généralement, par une compréhension préalable du secteur d'activité, de l'environnement et de la culture de l'organisation (§1.1). L'évaluateur procède, en suite, à une prise de connaissance et à une description du système de contrôle interne (§1.2) dans le but d'analyser et d'évaluer son efficacité (§1.3).

1.1. Compréhension préalable du secteur d'activité et de l'environnement général de l'entreprise

Avant d'entamer l'analyse et l'évaluation du contrôle interne, l'évaluateur doit tout d'abord commencer par une compréhension de base du secteur d'activité, de l'environnement aussi bien interne qu'externe et de la culture de l'entreprise.

Cette compréhension permet à l'évaluateur de situer l'entreprise par rapport à son environnement, sa taille, ses risques, les technologies qu'elle utilise, etc... Elle lui permet également de mieux planifier sa mission et d'avoir une idée préalable sur les zones de risque.

Indépendamment de l'environnement ou de la taille de l'entreprise, la réussite et l'efficacité d'une mission d'évaluation du contrôle interne par un professionnel externe dépend en grande partie du soutien apporté par les organes de direction de l'entreprise. En effet, la direction ou le conseil d'administration doit passer un message clair et précis à tout le personnel quant à

¹³⁰ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

l'importance accordée à la mission tout en apportant le soutien nécessaire pour sa bonne conduite.

1.2. Prise de connaissance du système de contrôle interne

Cinq principaux moyens permettent de prendre connaissance et de décrire le contrôle interne¹³¹ :

(1) L'examen de la documentation existante : cette documentation pourrait comprendre l'organigramme général et détaillé de chaque fonction, le manuel des procédures, les notes de service, les fiches de fonction, les diagrammes de circulation des documents et les rapports de l'audit interne et externe ou d'experts. L'évaluateur doit s'assurer que la documentation communiquée est effectivement à jour et qu'elle décrit les procédures et l'organisation réellement en vigueur.

(2) L'interview : Elle doit être réalisée avec les responsables et gestionnaires du système de contrôle et permet de faire une description narrative des procédures par une reconstitution de l'ensemble des tâches et des opérations qui les composent. Pour être menée à bien, l'interview doit être bien préparée et organisée à l'aide d'un guide opératoire «check-list». L'évaluateur doit avoir les attitudes et les capacités requises pour mener une interview.

(3) Les visites sur les lieux et les observations directes : Elles doivent viser à permettre une prise de contact physique qui améliore la perception des réalités concrètes ainsi que d'observer directement les réalités de l'entreprise et de ses hommes.

(4) Le diagramme de représentation des procédures ou flow-chart : Il est établi à l'aide de symboles représentatifs des documents, informations et leur circulation ainsi que des opérations, traitements et contrôles effectués. Son élaboration, même à l'aide de schéma simplifié, permet pour celui qui l'établit de mieux maîtriser et percevoir la procédure dans ses détails et de dégager les forces et faiblesses du système.

(5) Les transactions pour s'assurer de la bonne compréhension des procédures décrites : Elles consistent à suivre un circuit et de le simuler au réel depuis le point de commencement de la procédure jusqu'à son point final en observant toutes les opérations et traitements dans tous leurs détails. Cette démarche est indispensable pour conclure à la bonne compréhension du système décrit.

¹³¹ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 45-48.

1.3. Analyse et évaluation du contrôle interne

Les techniques et outils d'analyse et d'évaluation du contrôle interne sont multiples. L'évaluateur doit exercer son jugement professionnel pour l'utilisation d'outil et de méthodes appropriés. L'outil informatique peut aider l'évaluateur pour accomplir sa mission avec plus d'efficacité et d'efficience. Toutefois, l'évaluateur doit, généralement, suivre une démarche qui s'appuie, outre le flow-chart qui permet de visualiser et d'analyser les procédures, sur trois outils essentiels¹³² :

(1) La grilles d'analyse des fonctions et des tâches : c'est un tableau présentant les différentes opérations accomplies par personne exécutante et leur nature. Elle permet d'identifier les cumuls de tâches relevant d'une fonction de même nature mais incompatibles avec les besoins de contrôle réciproque. Ces cumuls constituent des points faibles du contrôle s'il n'existe pas d'autres contrôles compensatoires.

(2) Les questionnaires d'évaluation du contrôle interne¹³³ : ils permettent l'évaluation du contrôle interne et doivent être remplis, normalement, par la personne qui effectue l'étude. Après avoir bien décrit et saisi les procédures dans leurs détails, l'évaluateur est à même de remplir le questionnaire qui doit être utilisé comme une aide à l'analyse méthodique des procédures. Plusieurs modèles de questionnaire sont disponibles dans divers documentations qui peuvent aider l'évaluateur, toutefois, il doit les adapter au contexte spécifique de l'entreprise.

(3) Les tableaux d'évaluation des risques : à ce stade de l'analyse, l'évaluateur est à même de lister les points faibles du contrôle interne, d'en apprécier la gravité et de dresser un tableau d'évaluation des risques. Dans ce tableau, l'évaluateur expose les anomalies de contrôle identifiées ainsi que leurs causes et les risques potentiels qui leurs sont associés.

§ 2. Evaluation par l'environnement externe

Les clients, les fournisseurs, les banques et les autres éléments de l'environnement externe de l'entreprise peuvent former une source d'information utile à l'évaluation du système de contrôle interne (§2.1).

Parmi les tiers qui peuvent fournir des informations utiles quant à l'efficacité du système de contrôle, l'administration fiscale est particulièrement importante. En effet, l'entreprise peut se rendre compte de l'existence de faiblesses de contrôle suite à un contrôle fiscal ou suite à une intervention de l'administration à travers ses différentes modes d'intervention (§2.2).

¹³² Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 48-52.

¹³³ Voir un modèle de questionnaire d'évaluation du contrôle interne en annexe 2.

2.1. Les échanges avec les tiers autres que l'administration fiscale

«Le feed-back sur l'image de l'entreprise telle qu'elle est perçue de l'extérieur est un élément plein de signification sur l'efficacité du contrôle interne de l'entreprise. Les échanges avec les clients, fournisseurs, banques, etc... peuvent être source de contestation du contrôle interne en cas de réclamations justifiées»¹³⁴.

Toutefois, pour tirer profit des incidents et problèmes survenus avec les tiers, l'organisation doit concevoir et mettre en œuvre un dispositif permettant de s'assurer de la remontée des informations et des réclamations provenant des clients, fournisseurs et autres. Elle doit, également, s'assurer que ces réclamations ont fait l'objet d'un suivi adéquat et que toutes les anomalies de contrôles provoquant de tels incidents ont été identifiées.

A. YAICH avance que «les managers doivent s'assurer de la remontée des informations sur les réclamations et les anomalies survenues avec les tiers ainsi que sur la façon et la célérité avec laquelle les problèmes ont été traités. Le tableau de bord des anomalies et erreurs commises ainsi que des réclamations reçues ou adressées aux tiers (flux, résolutions et stocks) se révèle un excellent outil de pilotage du contrôle interne»¹³⁵.

2.2. Evaluation du système de contrôle suite à une intervention de l'administration fiscale

La conception et la mise en œuvre des procédures et outils de contrôle interne doivent intégrer les impératifs fiscaux en vue d'assurer une gestion rigoureuse des risques fiscaux, d'optimiser au mieux les contraintes liées au paiement des impôts et de se conformer aux lois et réglementations.

Dans ce sens, les vérifications fiscales avancées par les services de l'administration peuvent former un outil d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle. Cette évaluation est particulièrement intéressante dans le cas des contrôles qui touchent aux aspects fiscaux, mais peut également, concerner d'autres domaines de l'organisation. En effet, toute irrégularité identifiée lors d'un contrôle fiscal peut révéler une anomalie ou une défaillance du système de contrôle interne.

Une bonne pratique serait d'exploiter une base de données des erreurs et irrégularités, constatées lors des contrôles fiscaux précédents, dans la conception et l'exécution des procédures de contrôle interne. L'exploitation d'une telle base est d'autant plus importante que les enjeux fiscaux sont plus importants.

¹³⁴ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, 1996, page 42.

¹³⁵ Abderraouf YAICH, op.cit.

Sous-section 3 : Exploitation d'une base des incidents et anomalies

Le système de contrôle interne peut être évalué à travers l'exploitation d'une base de données relative aux incidents et anomalies constatés par l'entreprise dans ces différents services, fonctions ou filiales. Dans ce cas, on parle d'une base de données interne (§1).

L'entreprise peut, également, évaluer son système de contrôle par l'exploitation d'une base de données relative aux incidents et anomalies constatés dans d'autres entreprises similaires. Dans ce cas on parle de l'exploitation d'une base de données externe (§2).

§ 1. L'exploitation d'une base de données interne

Les incidents et anomalies du contrôle interne identifiés doivent être analysés et communiqués aux personnes habilitées à prendre les mesures nécessaires. Outre le fait que toute anomalie de contrôle doit être rectifiée en temps opportun, son enregistrement sur une base de données, exploitable par tous les services et les fonctions de l'entreprise, peut être d'une grande utilité pour les évaluations de l'efficacité du système de contrôle interne.

En effet, les anomalies identifiées dans un service, une fonction ou une filiale de l'entreprise peut indiquer l'existence d'un risque d'anomalie, identique ou de nature différente, dans d'autres services, fonctions ou filiales. Ainsi, un échange d'information structuré, par l'exploitation d'une base de données partagée, permet aux différentes unités de l'entité de tirer profit des constatations et des expériences vécues dans d'autres unités.

L'existence d'une base des incidents et anomalies permet, également, à l'entreprise de mesurer l'évolution et les améliorations, à travers le temps, du système de contrôle interne. En effet, l'exploitation d'une telle base permet aux responsables de se focaliser sur les zones qui ont connues des problèmes de contrôle auparavant et de vérifier l'efficacité des mesures mises en place en vue de les rectifier.

La transcription sur une base de données partagée des incidents et anomalies du contrôle interne, peut aussi, former une source d'information efficace pour les dirigeants quant à l'efficacité du système de contrôle et aux problèmes rencontrés.

Ainsi, l'exploitation d'une base des incidents et anomalies du contrôle permet aux dirigeants d'identifier, à tout moment, les problèmes de contrôles existants et de tirer les conclusions concernant l'efficacité du contrôle interne. Toutefois, cet outil d'évaluation doit être complété par d'autres modes d'évaluation permettant de vérifier, à fréquence régulière, les conclusions ainsi formulées.

§ 2. L'exploitation d'une base de données externe

La sagesse chinoise dit bien que s'il est intelligent d'apprendre de son expérience, il est encore plus intelligent d'apprendre de l'expérience des autres.

La connaissance des incidents et anomalies de contrôle survenus dans d'autres entreprises similaires peuvent servir d'éléments importants pour l'évaluation du système de contrôle interne.

Toutefois, pour mieux utiliser de telle information de source externe, l'entreprise doit prendre en considération les différences qui peuvent exister entre des entités même similaires. En effet, deux entités qui exercent la même activité et qui sont de taille et de complexité similaires peuvent présenter des risques différents.

La comparaison par rapport à d'autres pratiques de contrôle interne dans des entreprises similaires exige une connaissance suffisante des autres pratiques ainsi qu'un potentiel d'analyse permettant d'identifier les différences qui peuvent exister. Dans ce cas, l'assistance d'un expert indépendant, possédant les connaissances et l'expérience requises, peut être d'une grande utilité pour l'entreprise.

Ce mode d'évaluation est généralement difficile à envisager du fait de l'indisponibilité des informations requises. Toutefois, dans certains secteurs, comme par exemple le secteur financier ou celui des assurances ou les informations concernant les pratiques et les difficultés rencontrées en matière de contrôle interne sont diffusées, une telle comparaison peut être pertinente.

Section 3 : Pilotage du contrôle interne par l'audit

Selon P. NOIROT et J. WALTER «l'audit est une composante essentielle qui se situe au cœur du processus de management des risques»¹³⁶.

L'audit sous ses différentes formes présente un outil de pilotage du système de contrôle interne. Il peut être exécuté sous forme d'audit interne (sous-section 1), d'audit opérationnel (sous-section 2) ou d'audit externe (commissaire aux comptes) (sous-section 3).

Sous-section 1 : Audit interne et comité d'audit

L'audit interne et le comité d'audit sont deux organes internes à l'entreprise et assurent, quand ils existent, un rôle déterminant dans le processus de pilotage du contrôle interne. En effet,

¹³⁶ P. NOIROT, J. WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008, page 170.

l'audit interne (§1) a pour fonction principale l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Quant au comité d'audit (§2) il joue le rôle d'un organe de contrôle quant au déroulement du processus de pilotage, aux travaux effectués par les auditeurs aussi bien internes qu'externes et à la conduite des opérations par la direction.

§ 1. L'audit interne

Selon Louis GALLOIS¹³⁷ «l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilités, ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité»¹³⁸.

Après avoir défini l'audit interne (§1.1), nous analysons le rôle qu'il assure dans le processus de pilotage du système de contrôle interne (§1.2).

1.1. Définition de l'audit interne

Selon l'IIA (The Institute of Internal Auditors) «L'audit interne est une activité indépendante et objective qui permet de donner à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité»¹³⁹.

L'audit interne permet, entre autres, une évaluation indépendante et objective de l'efficacité du dispositif de management des risques et du contrôle interne. L'IFACI (Institut Français des Auditeurs Consultants Internes) et l'IAS (Institut de l'Audit Social) sont allés plus loin en retenant la définition suivante : «l'audit interne est au sein d'une organisation une fonction, exercée de façon indépendante et sur mandat, d'évaluation du contrôle interne. Cette démarche spécifique concourt à la maîtrise des risques par les responsables»¹⁴⁰.

¹³⁷ Louis René Fernand Gallois, est un haut fonctionnaire et dirigeant d'entreprise français. Président de la SNCF de juillet 1996 à juillet 2006, il est nommé co-président d'EADS le 2 juillet 2006 et PDG d'Airbus le 9 octobre de la même année.

¹³⁸ J. RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 2002, préface de Louis GALLOIS.

¹³⁹ Inspiré de la définition approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'IFACI, traduction de la définition en Anglais approuvée par l'Institute of Internal Auditors le 29 juin 1999, www.ifaci.com, (consulté le 12/01/2010).

¹⁴⁰ Les mots de l'audit, I.F.A.C.I et I.A.S, les Editions Liaison, Juin 2000.

L'audit interne présente le double avantage d'appartenir à l'organisation tout en étant totalement indépendant et objectif. Il se rattache directement à la direction ou/et au conseil d'administration ou au comité d'audit.

1.2. Rôle de l'audit interne dans le processus de pilotage du système de contrôle interne

Le cadre de contrôle interne COSO précise que «les auditeurs internes effectuent régulièrement des évaluations du contrôle interne, soit dans le cadre de leurs interventions courantes, soit à la demande du conseil d'administration, du management, ou encore des responsables des divisions et filiales»¹⁴¹.

J. REBARD ajoute que «dans la note de synthèse du rapport d'audit, l'auditeur interne porte un jugement sur la qualité du contrôle interne de l'activité ou de la fonction auditée. Et ce faisant, il répond à la seule vraie question que se pose toute direction générale : est-ce que dans tel secteur, tel processus, telle fonction ou telle filiale, les activités sont convenablement maîtrisées ?»¹⁴².

Ainsi, l'audit interne permet à la direction ou au conseil d'administration d'avoir une évaluation objective et indépendante de l'efficacité du système de contrôle interne. Cette évaluation peut être exécutée dans le cadre d'une démarche planifiée du processus de pilotage ou sur demande spécifique de la direction ou du conseil d'administration. La demande peut intervenir suite à la découverte d'une anomalie ou d'un problème de contrôle devant faire l'objet de plus d'investigations.

La fonction d'audit interne doit élaborer et exécuter son plan d'audit en concordance avec la démarche de pilotage fixée par la direction. Les conclusions et les recommandations de l'audit interne peuvent servir de base pour l'identification et la correction des anomalies et défaillances du système de contrôle ainsi que l'évaluation des risques liés aux objectifs de l'organisation.

Toutefois, les recommandations et conseils de l'audit interne doivent prendre en considération le rapport coût-avantage pour pouvoir être retenus. A. YAICH affirme que «l'utilisation du travail de l'audit interne est un outil important de pilotage du contrôle interne. Néanmoins, plus que tout autre responsable, l'auditeur interne doit garder constamment présent à l'esprit de soumettre ses recommandations à l'examen du rapport coût-avantage. En effet, pour être

¹⁴¹ COSO I, Internal Control – Integrated framework, traduit en français par l'IFACI et PricewaterhouseCoopers, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 99.

¹⁴² J. RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 4^{ème} édition, 2002, page 291.

pertinentes, les recommandations des auditeurs internes doivent apporter la preuve de leur efficacité économique»¹⁴³.

Il ressort de l'enquête¹⁴⁴ effectuée dans le cadre de ce mémoire, que l'audit interne commence à occuper une place importante dans la structure des entreprises tunisiennes. Ainsi, 42% des entreprises constituant l'échantillon étudié dans l'enquête disposent d'une fonction d'audit interne. Ce pourcentage nous semble important compte tenu des caractéristiques de l'échantillon étudié qui compte un bon nombre de petites et moyennes entreprises. Toutefois, le rôle que les auditeurs internes sont appelés à jouer dans le processus de pilotage du système de contrôle interne ne semble pas encore bien défini.

§ 2. Le comité d'audit

«La pratique de la direction au plan international, et notamment aux Etats-Unis, laisse émerger de nombreux comités rattachés au conseil d'administration et chargés de domaines spécialisés»¹⁴⁵. Parmi ceux qui sont très courants, le comité d'audit est le plus adapté par de nombreuses organisations et réglementations.

Après avoir défini et déterminé la composition du comité d'audit (§1), nous examinons le rôle qu'il peut assurer dans le processus de pilotage (§2).

2.1. Définition et composition du comité d'audit

L'apparition des comités d'audit remonte aux années 80/90 aux Etats-Unis suite aux conflits, qui augmentaient sans cesse, entre les actionnaires et les dirigeants des entreprises. Les actionnaires cherchaient alors de doter l'entreprise d'organe compétent rattaché au conseil d'administration permettant d'exercer un contrôle sur la conduite des activités et le comportement des dirigeants.

Depuis quelques années, «cet organe de contrôle et de surveillance est peu à peu devenu une véritable exigence du marché, acteur et garant de la transparence et de la qualité de l'établissement de l'information financière»¹⁴⁶.

«Le comité d'audit est défini par "The American Law institute" comme l'organe ayant pour rôle de vérifier les états financiers et leur élaboration, d'évaluer le contrôle interne et l'indépendance des auditeurs externes ainsi que de valider les options comptables choisies par la direction générale»¹⁴⁷.

¹⁴³ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 43.

¹⁴⁴ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

¹⁴⁵ Abderraouf YAICH, op.cit, page 55.

¹⁴⁶ KPMG, La pratique des comités d'audit en France et dans le monde, enquête internationale, Juin 2006.

¹⁴⁷ KPMG, op.cit.

Face à la propagation de cette pratique et à l'importance du rôle du comité d'audit «qui consiste finalement à faciliter et renforcer le gouvernement d'entreprise»¹⁴⁸, plusieurs pays se sont dotés de réglementations précisant le rôle et la composition de ces organes.

En Tunisie, c'est l'article 256 (Bis) du Code des Sociétés commerciales qui définit les critères des entreprises devant créer obligatoirement un comité permanent d'audit. Le même article prévoit que «le comité permanent d'audit est composé de trois membres au moins, désignés selon le cas par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance parmi leurs membres. Ne peut être membre du comité permanent d'audit, le président-directeur général ou le directeur général ou le directeur général adjoint».

La Treadway Commission a recommandé en 1992 que la constitution d'un comité d'audit, «composé exclusivement d'administrateurs indépendants, soit rendue obligatoire pour toutes les sociétés cotées en bourse»¹⁴⁹.

Selon les résultats de notre enquête¹⁵⁰, 15% (soit 4 entreprises sur 26) des entreprises composant l'échantillon étudié disposent d'un comité d'audit et 27% (soit 7 entreprises sur 26) d'entre elles confirment qu'elles n'ont pas procédé à la création d'un tel comité malgré que la loi les oblige à le faire. Ainsi, nous constatons que les sociétés sont réticentes à la création de comité d'audit même lorsque la loi les y oblige.

2.2. Rôle du comité d'audit dans le processus de pilotage

«Le comité d'audit est généralement chargé de :

- Piloter les activités du service audit interne et des auditeurs externes (commissaire aux comptes ou réviseur légal ou contractuel).
- Autoriser l'adoption de nouvelles pratiques et des principes comptables.
- Surveiller l'efficacité des services comptables, la fiabilité et la pertinence des états financiers (situations mensuelles et comptes annuels).
- S'assurer de la mise en œuvre des recommandations jugées pertinentes sur le contrôle interne»¹⁵¹.

Le guide de pilotage COSO définit le rôle du comité d'audit dans le processus de pilotage du système de contrôle interne à l'égard de l'information financière comme suit :

- (1) évaluer et surveiller activement les risques de dépassement des contrôles par la direction et ceux qui affectent la fiabilité des informations financières.

¹⁴⁸ KPMG, La pratique des comités d'audit en France et dans le monde, enquête internationale, Juin 2006.

¹⁴⁹ COSO I ; Internal Control – Integrated framework, traduit en français par l'IFACI et PricewaterhouseCoopers, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 121.

¹⁵⁰ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

¹⁵¹ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 55.

(2) vérifier l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière et la préparation des états financiers.

(3) surveiller à la fois le travail des auditeurs internes et externes et agir en conséquence.

En Tunisie, l'article 256 (Bis) du code des sociétés commerciales prévoit que «le comité permanent d'audit veille au respect par la société de la mise en place de système de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficacité, l'efficacé, la protection des actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires. Le comité assure le suivi des travaux des organes de contrôle de la société, propose la nomination du ou des commissaires aux comptes et agréé la désignation des auditeurs internes».

Le comité d'audit peut donc jouer un rôle important dans le processus de pilotage du contrôle interne. Le suivi de l'efficacité du système, du travail et recommandations des auditeurs internes et externe et du risque de dépassement des contrôles par la direction représente un outil performant de pilotage et d'amélioration de l'efficacité du contrôle interne.

Toutefois, pour que le comité d'audit assure son rôle convenablement, l'organisation doit disposer d'un service d'audit interne efficace et compétent, des moyens nécessaires et du pouvoir et compétences adéquats. Ainsi, selon A. YAICH «un comité d'audit doté des pouvoirs et compétences adéquats est un organe qui peut consolider fortement le contrôle interne de l'entreprise»¹⁵².

Sous-section 2 : Audit opérationnel

L'audit opérationnel peut être défini comme étant un audit réalisé par un cabinet spécialiste de la discipline auditée et externe à l'organisation.

Le recours à l'audit opérationnel ou encore aux consultants externes est l'un des moyens que peut avoir l'organisation pour piloter le système de contrôle interne. Ce recours peut se justifier suite à un besoin spécifique de l'organisation ou par faute de moyens internes disponibles (§1) et il présente plusieurs avantages pour la conduite du processus de pilotage du contrôle interne (§2).

§ 1. Les besoins d'audit opérationnel

Les besoins de recourir aux services d'audit opérationnel en rapport avec la mise en œuvre du dispositif de pilotage du contrôle interne peuvent être spécifiques à un problème particulier,

¹⁵² Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 55.

une fonction, un service ou un processus (§1.1). L'organisation peut aussi recourir à l'audit opérationnel d'une façon régulière (§1.2).

1.1. Besoins spécifiques

La complexité des organisations, la montée en puissance des technologies et des processus, la diversification des activités et la dispersion géographique ont rendu la maîtrise de tous les domaines de l'entreprise de plus en plus difficile. Le recours aux services des spécialistes et consultants externes est de plus en plus ressenti par les entreprises et, en particulier, quand il s'agit de problèmes techniques spécifiques dans un ou plusieurs domaines de l'organisation.

Ainsi, les services de l'audit opérationnel peuvent concerner une fonction, un service ou une filiale d'une manière permanente ou ponctuelle. Dans ce cas on parle de sous-traitance, qui est définie par l'Institut de l'Audit Interne comme étant une «action consistant à confier d'une manière permanente ou ponctuelle à un organisme extérieur, l'audit d'un ou plusieurs établissements (par exemple à l'étranger), ou d'une ou plusieurs fonctions ou activités spécifiques (par exemple la sécurité informatique). Dans tous les cas de figure, le sous-traitant agit suivant les directives du directeur de l'audit interne»¹⁵³.

1.2. Audit opérationnel à fréquence régulière

L'entreprise peut confier d'une manière planifiée, à un cabinet externe, la conduite des opérations d'audit opérationnel. Elle est, généralement, retenue dans le cas des petites entreprises qui ne dispose ni de personnel compétent ni de service audit interne.

Toutefois, même en présence d'une fonction d'audit interne, l'entreprise peut recourir aux services d'un auditeur externe pour évaluer, à fréquence régulière, l'efficacité d'un domaine ou d'une fonction opérationnelle déterminée.

§ 2. Apport de l'audit opérationnel aux activités de pilotage

Le recours au service d'un auditeur opérationnel peut aider l'entreprise à améliorer la qualité et l'efficacité du processus de pilotage (§2.1) et permet un examen objectif d'un domaine ou d'une fonction (§2.2).

2.1. Amélioration de la qualité et de l'efficacité du pilotage

«Au-delà du strict respect des lois et des règlements, la fonction d'audit est aussi un des carburants indispensables à la mise en œuvre d'amélioration. C'est souvent le retour sur les

¹⁵³ L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externe, site Internet IFACI, Septembre 1998, www.ifaci.com, (visité le 17/12/2009).

conclusions d'audits qui pousse les organisations à évoluer, ou tout au moins pose une certaine forme de pression temporelle à l'évolution, sans laquelle certaines pourraient tendre à se satisfaire du niveau de risque tel qu'elles le perçoivent»¹⁵⁴.

Les conseils et recommandations apportés par les spécialistes peuvent être d'une grande utilité pour la conduite du processus de pilotage. Ainsi, l'entreprise aura à piloter son contrôle interne dans certains domaines par des professionnels expérimentés et qui possèdent les compétences et l'expérience requises. Selon l'IFACI «l'appui à titre de conseil d'un spécialiste chevronné dans la discipline considérée permettra d'aller rapidement à l'essentiel, d'enrichir les travaux déjà effectués ou de conforter les conclusions émises»¹⁵⁵.

L'apport d'un auditeur opérationnel peut être important même si l'entreprise possède des compétences élevées. En effet, la majorité (62%) des chefs et cadres d'entreprises interrogées dans le cadre de notre enquête¹⁵⁶ considère que l'audit opérationnel ou l'apport d'un professionnel externe est un outil efficace de pilotage.

2.2. Un audit objectif

Le recours à l'audit opérationnel permet d'identifier les améliorations possibles aussi bien sur le plans des contrôles qu'à l'égard de l'exploitation (efficience).

Compte tenu de l'objectivité des auditeurs, les conseils et recommandations émis peuvent être plus bénéfiques et plus pertinentes.

Sous-section 3 : Audit externe (Commissaire aux comptes)

L'audit externe (commissaire aux comptes) est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers. Elle s'exerce, généralement, dans un cadre réglementaire (audit légal) par un ou plusieurs experts-comptables.

Pour accomplir efficacement la mission de certification des comptes de l'entreprise, l'auditeur externe évalue la capacité du système de contrôle interne à gérer les risques liés aux objectifs organisationnels, et en particulier, ceux qui peuvent affecter la fiabilité et la sincérité des information financières.

Sont successivement présentés les obligations de l'auditeur externe vis-à-vis du contrôle interne (§1) et le rôle de l'audit externe dans le pilotage du système de contrôle (§2)

¹⁵⁴ P. NOIROT, J. WALTER, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008, page 170.

¹⁵⁵ L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externe, site Internet IFACI, Septembre 1998, www.ifaci.com, (visité le 17/12/2009).

¹⁵⁶ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

§ 1. Obligation réglementaires et normatives vis-à-vis du contrôle interne

1.1. Obligations réglementaires

L'article 266 (alinéa 2, § 2) du Code des Sociétés Commerciales dispose que «le commissaire aux comptes certifie la sincérité et la régularité des comptes annuels de la société conformément à la loi en vigueur relative au système comptable des entreprises. Il vérifie périodiquement l'efficacité du système de contrôle interne».

«Selon une réponse du ministre de la justice dans les débats parlementaires préparatoires, le commissaire aux comptes procède annuellement à la vérification de l'efficacité du système de contrôle interne en parallèle avec le contrôle des états financiers pour établir son rapport général à l'assemblée générale annuelle.

Ainsi, les insuffisances significatives du système de contrôle interne doivent faire l'objet d'une mention dans le rapport général du commissaire aux comptes qui peut, si le volume des remarques est important, renvoyer à un rapport séparé communiqué à l'assemblée»¹⁵⁷.

Pour les sociétés faisant appel public à l'épargne, l'article 3 nouveau de la loi n°94-117 du 14 Novembre 1994 portant réorganisation du marché financier prévoit, entre autres, que le rapport du ou des commissaires aux comptes qui doit être adressé, sur support papier et magnétique, au conseil du marché financier et à la bourse des valeurs mobilières de Tunis, doit contenir une évaluation générale du contrôle interne.

En France, «le Président du conseil des sociétés dont les titres sont admis sur un marché réglementé établit un rapport annuel sur le contrôle interne. Le commissaire aux comptes présente, dans un rapport joint à son rapport général, ses observations sur le rapport du Président pour la partie des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article L.225-235 du code de commerce)»¹⁵⁸.

1.2. Obligations normatives (Normes Internationales d'Audit)

Selon la Norme Internationale d'Audit (ISA 315), «l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des

¹⁵⁷ A. YAICH, le nouveau droit des sociétés commerciales, les Editions Raouf YAICH, deuxième édition, Juillet 2006, page 187.

¹⁵⁸ A. YAICH, op.cit, page 188.

anomalies significatives que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires»¹⁵⁹.

Ainsi, selon la même norme «la prise de connaissance du contrôle interne implique l'évaluation de la conception d'un contrôle et la vérification de sa mise en application. L'évaluation de la conception d'un contrôle implique de considérer si ce contrôle, seul ou combiné avec d'autres, est capable de prévenir efficacement ou de détecter puis de corriger des anomalies significatives»¹⁶⁰.

Selon la norme (ISA 265) dédié à la communication des défaillances du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction, «l'objectif de l'auditeur est de communiquer de façon appropriée aux responsables de la gouvernance et à la direction les déficiences du contrôle interne qu'il a relevées au cours de l'audit et qui, selon son jugement professionnel, sont suffisamment préoccupantes pour nécessiter leur attention respective»¹⁶¹.

Ainsi, l'auditeur doit comprendre dans quelle mesure, et de quelle manière, l'entreprise peut prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives dans les flux d'opérations, dans les soldes de comptes ou dans les informations fournies dans les états financiers. Il doit également communiquer à la direction et aux responsables de l'entreprise toutes les défaillances et anomalies identifiées durant le déroulement de la mission d'audit.

§ 2. Apport de l'audit externe pour le pilotage du contrôle interne

L'audit externe peut aider l'organisation dans sa démarche de pilotage en lui offrant une évaluation indépendante et objective de l'efficacité du système de contrôle (§1) ainsi que celle du dispositif de pilotage lui-même (§2).

2.1. Evaluation objective de l'efficacité du contrôle interne

Les conclusions avancées par l'auditeur externe quant à l'efficacité du contrôle interne sont d'une grande utilité pour aider l'organisation à piloter et à améliorer son système de contrôle. Ces conclusions présentent l'avantage d'être parfaitement objectives du fait qu'elles proviennent de personnes ou organismes totalement indépendants de l'entreprise.

¹⁵⁹ Norme Internationale d'Audit, ISA 315, connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives, version Juin 2006, paragraphe 2.

¹⁶⁰ Norme Internationale d'Audit, ISA 315, op.cit, paragraphe 54.

¹⁶¹ Norme Internationale d'Audit, ISA 265, Communication des défaillances du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction, publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, paragraphe 5.

Selon la norme (ISA 265), «La communication par écrit des déficiences importantes aux responsables de la gouvernance reflète l'importance du sujet et aide les responsables de la gouvernance à s'acquitter de leurs responsabilités de surveillance»¹⁶².

Les travaux de l'auditeur externe sont généralement orientés vers les contrôles concernant les risques liés à l'objectif de la fiabilité des informations financières. Toutefois, l'auditeur doit évaluer l'efficacité des contrôles liés à d'autres risques jugés significatifs, tels que, les contrôles liés à un risque important compromettant la continuité d'exploitation de l'entreprise ou des risques liés à la conformité aux lois et réglementations.

Selon les résultats de notre enquête¹⁶³, la majorité (62%) des personnes interrogées parmi les chefs et cadres d'entreprises confirment que les évaluations du contrôle interne sont, généralement, assurées par le ou les commissaires aux comptes. Ils précisent également que la découverte des anomalies du contrôle interne est généralement faite après l'intervention des auditeurs externes.

2.2. Evaluation de l'efficacité du dispositif de pilotage

Le guide de pilotage COSO souligne que «si le travail des auditeurs externes permet d'identifier des erreurs ou des défaillances de contrôle, l'organisation devrait envisager ces résultats dans la mise en œuvre de son propre pilotage»¹⁶⁴.

Les conclusions et résultats des travaux de l'auditeur externe peuvent identifier des faiblesses et des anomalies dans le dispositif de pilotage du contrôle interne de l'entreprise. En effet, la direction peut se rendre compte, en se basant sur les conclusions de l'auditeur externe, que le dispositif de pilotage qu'elle a mis en place n'a pas pu identifier des anomalies significatives dans le système de contrôle. La direction doit dans ce cas analyser la situation et étudier les causes possibles d'une telle défaillance en vue de prendre les mesures adéquates.

Ainsi, les travaux et conclusions de l'auditeur externe peuvent aider l'organisation à évaluer, voire améliorer, l'efficacité du dispositif de pilotage en plus de remédier, le cas échéant, aux faiblesses et anomalies. Toutefois, le fait que l'auditeur externe n'a identifié aucune anomalie de contrôle dans un domaine déterminé, ne veut pas dire nécessairement que la direction a mis en place le meilleur dispositif de pilotage possible ou qu'elle peut réduire la fréquence ou l'ampleur des activités s'y rattachant.

¹⁶² Norme Internationale d'Audit, ISA 265, Communication des défaillances du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction, publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, paragraphe A12.

¹⁶³ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

¹⁶⁴ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

En effet, «L'importance d'une déficience ou d'une combinaison de déficiences du contrôle interne n'est pas liée uniquement au fait qu'une anomalie se soit produite ou non, mais dépend aussi de la probabilité qu'une anomalie se produise et de l'ampleur qu'elle pourrait prendre. Il peut donc exister des déficiences importantes même si l'auditeur n'a pas relevé d'anomalies au cours de l'audit»¹⁶⁵.

Dans ce sens, le guide de pilotage affirme que «la direction ainsi que le conseil d'administration ne devraient pas réduire leurs efforts de pilotage dans un domaine simplement parce que l'auditeur externe n'a pas trouvé d'erreurs ou de défaillances de contrôles»¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Norme Internationale d'Audit, ISA 265, Communication des défaillances du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction, publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009, paragraphe A5.

¹⁶⁶ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

CHAPITRE DEUXIEME : ROLE DE L'EXPERT-COMPTABLE DANS LA CONCEPTION ET LA MISE EN ŒUVRE DU PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE

En tant que pionniers du développement des contrôles au sein des entreprises, les experts-comptables ont toujours joué un rôle important pour aider les organisations dans la conception et la mise en œuvre du système de contrôle interne.

L'intérêt de plus en plus important accordé au contrôle interne ces dernières années a poussé l'expert-comptable à jouer un rôle de plus en plus important allant même à le considérer, dans certain cas, comme étant un acteur principal. Dans ce sens, selon les résultats de notre enquête¹⁶⁷, l'expert-comptable figure parmi les prescripteurs principaux de travaux liés au contrôle interne.

Toutefois, selon les réponses au questionnaire destiné aux experts-comptables nous constatons que les missions liées au pilotage du système de contrôle interne sont peu développées dans la majorité des cabinets.

Le champ des interventions de l'expert-comptable au sujet du contrôle interne au sein des entreprises est varié, il peut concerner le système de contrôle dans tous ces aspects et ces composantes, dont notamment, la conception du système et des procédures, le conseil et l'assistance dans la mise en œuvre, l'évaluation des risques et des contrôles et le pilotage.

L'expert-comptable peut jouer un rôle important dans la mise en place du processus de pilotage du système de contrôle interne au sein de l'entreprise. Selon les différents besoins de l'entreprise en matière de pilotage du contrôle interne, le rôle de l'expert-comptable peut être groupé en trois catégories :

- Le conseil et l'assistance dans la conception et l'exécution du pilotage du système de contrôle interne (Section 1).
- L'évaluation et l'amélioration du pilotage du système de contrôle interne (Section 2).
- La certification, les missions de confort et démarche d'amélioration continue du système de contrôle interne (Section 3).

¹⁶⁷ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

Section 1 : Le conseil et l'assistance dans la conception et l'exécution du pilotage du système de contrôle interne

La conception et l'exécution du pilotage du système de contrôle interne relève de l'entière responsabilité de la direction et du personnel de l'entreprise. Toutefois, l'expert-comptable peut apporter son expertise, ses diligences et ses connaissances pour aider l'entreprise dans cette démarche. Ainsi, l'expert-comptable peut assister la direction dans la conception et la mise en œuvre du processus de pilotage (Sous-section 1), la formalisation du système de pilotage et de ses outils (Sous-section 2) et la mise en place d'une structure de pilotage du système de contrôle interne (Sous-section 3).

Sous-section 1 : Assister la direction dans la conception et la mise en œuvre du pilotage du contrôle interne

La conception du processus de pilotage du contrôle interne est une étape déterminante pour l'efficacité et la réussite de la démarche. La bonne conception du pilotage nécessite une connaissance approfondie du système de contrôle, de l'environnement et de la culture de l'entreprise ainsi qu'une maîtrise totale des outils et techniques de pilotage. L'expert-comptable peut aider la direction dans la conception du dispositif de pilotage en l'assistant dans les différentes étapes de la démarche (§1).

L'efficacité du dispositif de pilotage s'assure, également, par sa mise en œuvre adéquate et son bon fonctionnement, ceci nécessite une bonne compréhension des outils et procédures ainsi que de la conception de base du dispositif par la direction et le personnel de l'entreprise. L'assistance de l'expert-comptable peut être d'une grande utilité pour la mise en œuvre du processus de pilotage (§2).

§ 1. La conception du dispositif de pilotage

Le processus de pilotage est une démarche spécifique à chaque entreprise. Ainsi, la conception du processus varie en fonction du système de contrôle mis en place, de l'environnement interne et externe de l'entreprise, de la structure organisationnelle, de la taille de l'entité, de la culture et des compétences de son personnel, etc...

Pour assister la direction dans la conception du dispositif de pilotage, l'expert-comptable doit, avant tout, analyser et diagnostiquer tous les facteurs, aussi bien internes qu'externes, qui peuvent affecter l'efficacité du système de contrôle ou la mise en œuvre d'un dispositif de pilotage. En outre, il doit avoir une compréhension de la conception du système de contrôle,

analyser l'environnement et la culture de l'entreprise, comprendre la structure organisationnelle, évaluer les compétences du personnel et déterminer les risques auxquels l'organisation est confrontée.

Dans cette étape, l'expert-comptable peut utiliser une multitude d'outils lui permettant de collecter les informations nécessaires. Parmi ces outils figurent les questionnaires, les discussions directes avec la direction ou les membres du personnel, les observations directes, l'analyse de la documentation existante, les comparaisons, etc... L'expert-comptable doit exercer son jugement pour déterminer les outils adéquats dans les circonstances données afin de tirer les conclusions quant aux éléments qui constituent le système de contrôle.

Toutefois, pour pouvoir réussir sa mission, l'expert-comptable doit avoir l'appui nécessaire de la direction de l'entreprise. Ainsi, il doit avoir accès à tous les documents nécessaires, à tous les services et fonctions de l'entreprise et il doit disposer de toutes les informations utiles.

La conception du dispositif de pilotage nécessite des prises de décision. L'expert-comptable ne prend aucune décision au lieu et place de la direction, il ne fait que proposer des solutions à la direction qui dispose de toute la latitude pour juger de leur pertinence.

§ 2. La mise en œuvre du pilotage

Les outils et procédures de pilotage sont généralement mis en œuvre par tous les membres du personnel de l'entreprise. S'agissant de procédures intégrées dans les activités quotidiennes ou d'opérations ponctuelles, la direction et le personnel de l'entreprise doivent y participer, chacun selon ses responsabilités.

Toutefois, l'organisation peut se faire assister, pour assurer le bon fonctionnement du processus de pilotage, par des acteurs externes et notamment par un expert-comptable. Elle peut, également, solliciter l'aide d'un expert-comptable pour l'exécution et le suivi du processus ou de l'une de ses parties.

Le recours à l'expert-comptable pour l'exécution des procédures de pilotage est généralement plus fréquent pour les petites et moyennes entreprises. Néanmoins, son rôle peut être également important dans la démarche de mise en œuvre du processus pour toutes les entreprises quelle que soit leur taille. Ainsi, l'expert-comptable peut :

- Assister la direction dans la démarche de mise en œuvre du processus,
- Assurer la formation du personnel quant aux méthodes et procédures de mise en œuvre,
- Assurer le suivi de l'exécution du processus,

- Identifier les dysfonctionnements dans l'exécution du processus et suggérer les corrections nécessaires,
- Evaluer l'efficacité de la mise en œuvre du processus.

Sous-section 2 : La formalisation du système et des outils du pilotage

La formalisation des outils et procédures de pilotage nécessite une expertise dans le domaine de l'organisation et du contrôle interne et une connaissance parfaite des risques de l'entreprise et du système de contrôle qu'elle met en place.

La documentation du système de contrôle y compris les procédures de pilotage peut être d'une grande utilité pour toutes les organisations indépendamment de leur taille ou de leur complexité (§1).

Les techniques et outils de formalisation du système de pilotage sont multiples. Ils sont semblables à ceux qui peuvent être utilisés pour la formalisation du système de contrôle interne d'une façon générale (§2).

§ 1. Utilité et avantages de la formalisation du dispositif de pilotage

La formalisation des procédures de pilotage comme celles du système de contrôle d'une façon générale «répond à des impératifs de fiabilité, de sécurité et de performance»¹⁶⁸. Elle présente, également, une multitude d'avantage à savoir¹⁶⁹ :

- L'amélioration des comportements ;
- La capitalisation et la diffusion des connaissances et du savoir faire de l'entreprise ;
- Permet de constituer une référence commune pour déterminer ce qu'il y a lieu de faire et de le faire bien ;
- La rationalisation du processus ;
- Avoir un outil pédagogique de formation permettant une meilleure maîtrise des outils ;
- Un instrument de délégation et de responsabilisation ;
- L'accroissement du sentiment d'équité ;
- Un pilier du dispositif de contrôle et du système d'information ;

En outre, la formalisation du processus de pilotage permet d'améliorer considérablement son efficacité et son efficience. En effet, elle permet de mieux comprendre les risques de l'entreprise et le système de contrôle et d'approfondir, par conséquent, les réflexions quant aux procédures de pilotage les plus appropriés.

¹⁶⁸ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 225.

¹⁶⁹ Abderraouf YAICH, op.cit.

De même, la formalisation des outils de pilotage, indiquant les modèles à suivre et les techniques à appliquer, permet de faciliter leur mise en œuvre.

Ainsi, la formalisation du processus de pilotage procure plusieurs avantages. Toutefois, elle doit être claire, fiable, pertinente et suffisamment détaillée sans que cela ne puisse être au détriment du rapport coût/avantage.

Cette documentation doit permettre de mieux comprendre les procédures et d'identifier les menaces, les problèmes et les risques liés aux activités de l'entreprise. Plus la documentation est claire et pertinente, mieux est la conception du système de pilotage du contrôle interne.

§ 2. Les techniques de formalisation du pilotage

Un niveau avancé de la formalisation du système de contrôle interne suppose l'existence d'un manuel des procédures décrivant de manière détaillée, à un niveau pertinent, les modalités d'exécution des opérations y compris les procédures de pilotage et les contrôles intégrés tant sur le plan des flux physiques que sur le plan informatique.

Selon A. YAICH «de tous les outils de description et de réalisation des tâches, des procédures et des processus et de responsabilisation des opérateurs, le manuel des procédures constitue l'outil de formalisation le plus élaboré»¹⁷⁰.

Ainsi, la meilleure technique de formalisation du processus de pilotage serait d'intégrer l'ensemble du système dans un manuel des procédures. Un tel manuel doit donc comprendre les procédures et instructions relatives au système de contrôle ainsi que les outils et les travaux permettant de le piloter.

D'autres outils peuvent être utilisés pour la formalisation du système de pilotage et qui permettent souvent de compléter la documentation existante dans le manuel des procédures. Ces outils comprennent¹⁷¹ :

- 1- Les notes de service :** répondent à un besoin d'instructions ponctuelles ayant généralement une portée limitée dans le temps.
- 2- Les fiches de tâches :** elles décrivent de façon synthétique les opérations à réaliser et désignent les opérateurs.
- 3- Les schémas :** permettent de synthétiser les procédures et de servir d'aide mémoire pour les opérateurs expérimentés.

¹⁷⁰ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 228.

¹⁷¹ Abderraouf YAICH, op.cit, page 227.

4- Les tableaux de bord : permettent de piloter les activités et les résultats ainsi que leur standardisation. Ils sont d'autant plus pertinents qu'ils sont conçus pour permettre un pilotage par l'utilité.

Tous ces outils peuvent avoir un type d'usage privilégié, ils sont généralement complémentaires et permettent de fiabiliser et de maximiser l'efficacité de la mise en œuvre du dispositif de pilotage. Toutefois, une bonne organisation du système de pilotage suppose la mise en place d'une structure adéquate.

Sous-section 3 : La mise en place d'une structure de pilotage du contrôle interne

La mise en œuvre efficace d'un dispositif de pilotage du contrôle interne suppose, entre autres, une organisation adéquate et la mise en place d'une structure de pilotage appropriée. L'architecture d'une structure de pilotage du contrôle interne est une étape délicate qui demande une analyse parfaite des spécificités de l'entreprise et de son environnement ainsi que des ressources dont elle dispose.

En assistant la direction dans la mise en place d'une structure de pilotage du contrôle interne, la mission de l'expert-comptable consiste à aider l'entreprise à établir une structure organisationnelle du dispositif (§1) et à identifier les besoins et les ressources nécessaires (§2).

§ 1. Structure de pilotage

Pour être efficace, le dispositif de pilotage doit être structuré et organisé notamment en précisant les étapes à suivre, le rôle et les responsabilités de chaque intervenant, les outils et les procédures à appliquer et les moments adéquats des interventions.

La direction détermine le rôle de chaque membre dans le processus. Selon la structure organisationnelle et l'architecture des activités et des services de l'entreprise, elle peut déterminer en premier lieu les responsables dotés des capacités appropriées, d'objectivité et de ressources qui devront diriger les opérations de pilotage. Le guide du pilotage COSO avance que «la première étape est d'établir une direction de pilotage au niveau exécutif qui, à titre indicatif, pourrait comprendre les :

- Directeur financier : responsable du pilotage du contrôle interne à l'égard de l'information financière ;
- Directeur du service informatique : responsable du pilotage des contrôles sur les systèmes d'information ; et

- Directeur du service juridique : responsable du pilotage des contrôles relatifs à la conformité aux lois et réglementations»¹⁷².

Par la suite, la direction du pilotage, ainsi formée, peut déterminer les personnes ayant les compétences et l'objectivité nécessaires pour l'exécution des différentes procédures. Les compétences et l'objectivité requises seront fonction de l'importance des risques que les contrôles à piloter sont censés gérer.

Il est, en outre, souhaitable d'associer l'ensemble du personnel de l'entreprise dans la mise en œuvre du processus de pilotage, chacun selon sa fonction et ses responsabilités, en vue d'assurer l'efficacité du dispositif et de développer une culture de contrôle au sein de toute l'organisation.

§ 2. L'identification des besoins

La mise en œuvre du dispositif de pilotage peut, dans certains cas, se heurter à une insuffisance de ressources disponibles. Cette insuffisance peut concerner les ressources humaines ou matérielles.

La mise en place d'une structure adéquate de pilotage implique nécessairement une identification des besoins en compétences spécifiques, technologies et autres ressources de différentes natures.

Ainsi, l'expert-comptable doit, dans cette étape, aider l'entreprise à identifier toutes les ressources nécessaires qu'elle doit se procurer pour une mise en œuvre adéquate du processus de pilotage. Il doit analyser l'adéquation entre les ressources humaines, les compétences disponibles et les technologies utilisées avec celles qui seront nécessaires pour assurer une mise en place efficace du dispositif de pilotage. Toutefois, cette analyse doit se faire tout en respectant le rapport coût/avantage.

Dans ce sens, la mise en place d'une fonction d'audit interne ou l'adoption d'un système intégré de gestion peuvent être des facteurs importants de réussite du processus de pilotage.

Pour les grandes firmes, il peut être justifié de mettre en place des comités ou fonctions dédiés à la gestion du risque et au pilotage du système de contrôle.

¹⁷² COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

Section 2 : Les missions d'évaluation et d'amélioration du pilotage du système de contrôle interne

En vue d'évaluer et d'améliorer le dispositif de pilotage du contrôle interne, les entreprises peuvent recourir à un expert-comptable pour :

- Evaluer la maturité du système de contrôle interne (sous-section 1) ;
- Evaluer et améliorer le dispositif de pilotage (Sous-section 2) ; et
- Externaliser la fonction audit interne (Sous-section 3).

Sous-section 1 : Evaluation de la maturité du système de contrôle interne

«A l'instar de tout autre système dynamique, le contrôle interne doit être adapté à l'étape de l'évolution du cycle de vie d'une entreprise pour contribuer et favoriser son développement»¹⁷³. Comme les objectifs, les risques et les défis d'une entreprise changent avec le changement de son cycle de vie, le système de contrôle doit suivre pour s'adapter aux nouveaux facteurs.

Le contrôle interne est mesuré sur la base d'une échelle de maturité (§1). L'expert-comptable, s'appuyant sur ses compétences et son expérience, peut jouer un rôle pour aider l'entreprise à mettre en harmonie le niveau de maturité du système avec les risques inhérents au cycle de vie de l'entreprise (§2).

§ 1. L'échelle de maturité

L'évaluation de la maturité du système de contrôle interne peut se faire selon une échelle graduée de 0 à 5 selon le modèle suivant¹⁷⁴ :

0. Inexistant ou aléatoire : Absence de procédures organisées, le contrôle est improvisé et les risques ne sont pas identifiés. L'environnement de l'entreprise est généralement hostile au contrôle. Les tâches et responsabilités sont informelles. La direction ne réagit qu'en cas de crise sous la contrainte de l'urgence. L'importance de la comptabilité financière pour le contrôle interne n'est pas perçue.

1. Informel : Des procédures existent mais elles sont intuitives. Des contrôles réduits et communiqués oralement. Certains risques sont connus mais les traitements sont plutôt improvisés. Les tâches et responsabilités ne sont pas formalisées. Les préoccupations des

¹⁷³ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹⁷⁴ A. YAICH, op.cit, « échelle de maturité empruntée des définitions au modèle COBIT (Control Objectifs for Information and related Technology) ».

dirigeants sont davantage dominées par les objectifs opérationnels. Les problèmes de contrôle et d'organisation sont perçus comme des mal nécessaires et la comptabilité financière est davantage motivée par les considérations fiscales.

2. Financiarisé : le système de contrôle s'appuie sur les contrôles comptables et financiers. La prise de conscience des risques amène à réfléchir aux solutions et à les formaliser pour les risques graves. Ce stade de maturité est caractérisé par une gestion orientée finance où la direction utilise la comptabilité comme un outil d'analyse et de gestion.

3. Standard : Les contrôles sont prédéfinis, les procédures formalisées, tenues à jour et communiquées aux acteurs de façon organisée. Le recours aux technologies de contrôle devient plus systématique et méthodiques. Les procédures sont standardisées, documentées et elles font l'objet de formation organisée. La traçabilité des contrôles effectués est assurée. Les résultats sont mesurés et les dysfonctionnements sont analysés et traités. L'entreprise a mis en place un audit interne. L'environnement est caractérisé par l'acceptation des contrôles, la culture de responsabilité et d'obligation de rendre compte.

4. Maturité avancée : le recours aux technologies de contrôle est banalisé. Le système d'information est développé et s'appuie de façon maîtrisée sur un système hautement intégré. Les contrôles sont bien acceptés et au tant que possible automatisés. L'exécution des activités de contrôle est surveillée et la traçabilité assurée. Les connaissances sont partagées de façon organisée et les processus tendent vers l'efficacité. La production des états financiers fiables est fréquente et rapide et un reporting est de règle. L'efficacité du système de contrôle s'érige en préoccupation constante des dirigeants.

5. Maturité élevée : le système de contrôle interne est intégré dans un système plus complet de gestion des risques. Les objectifs sont très élaborés, les risques identifiés sont analysés et étudiés et les procédures destinées à assurer une haute sécurité et une grande efficacité font l'objet de réflexions approfondies. Le contrôle interne est utilisé comme un système intégré de réalisation des objectifs de performance et d'efficacité l'érigeant en source d'avantages compétitifs. Le dispositif de pilotage est efficace et permet de rendre l'entreprise rapidement flexible pour s'adapter aux changements. La veille est permanente et la réactivité est méthodique, rapide et efficace.

§ 2. Système de contrôle interne et cycle de vie de l'entreprise

Selon J. L. GOODFELLOW et A. D. WILLIS, pour que l'entreprise atteigne ses objectifs le système de contrôle interne doit tenir compte des défis, des opportunités et des risques auxquels fait face l'entreprise lorsqu'elle se mesure aux autres pour ce qui est de la part de

marché, de la clientèle, des employés et des capitaux dans son secteur d'activité. Comme ces défis et ces risques sont différents à chacune des étapes de l'évolution d'une entreprise, l'approche à adopter à l'égard du contrôle interne diffère également¹⁷⁵.

Le cycle de vie d'une entreprise peut être découpé en cinq phases : démarrage, croissance, maturité, transformation et déclin.

Selon le cycle de vie de l'entreprise, les besoins en contrôle interne, la disponibilité des ressources, les risques et les opportunités sont différents. Ainsi, pour une entreprise au démarrage, «le manque de compétences conjugué au manque de moyens et de ressources font que les préoccupations d'économie pour éviter d'épuiser les capitaux priment sur les autres considérations. Les contrôles internes doivent être simples mais efficaces. Les dirigeants sociaux jouent, pour ce faire, un rôle clef et doivent surtout donner l'exemple»¹⁷⁶.

La réussite de la phase du démarrage, qui nécessite beaucoup de ressources et d'énergie, peut faire évoluer l'entreprise vers la croissance. A cette étape, le besoin d'un système de contrôle plus efficace et plus sophistiqué est ressenti. La direction doit faire preuve d'anticipation et préparer son système de contrôle aux nouveaux défis. A. YAICH précise que «la croissance génère inévitablement une mise à l'épreuve des contrôles. Lorsque le système de contrôle y a été préparé, il apporte sa précieuse contribution par un soutien robuste à la croissance»¹⁷⁷.

Arrivée au stade de maturité, l'entreprise est en phase de dégager des bénéfices importants et une rentabilité élevée. «La direction tente souvent de rationaliser les processus et de les intégrer au système d'information pour donner, au système de contrôle interne qui a contribué à amener l'entreprise à un niveau de performance élevé, plus d'efficacité»¹⁷⁸.

«Lorsque la croissance se stabilise et que la loyauté des clients décroît, l'entreprise soit fait peau neuve pour retrouver une nouvelle "courbe de croissance" , soit poursuit son déclin»¹⁷⁹.

Ainsi, «les entreprises arrivées à maturité sont en position optimale pour une cession ou un regroupement. L'incidence de ce type de transformation sur le contrôle interne est important, ce qui nécessite de bien identifier et comprendre les risques spécifiques en période de transformation pour conserver la maîtrise de la situation au cours de cette étape à haut risque du cycle de vie d'une entreprise»¹⁸⁰.

¹⁷⁵ J. L. GOODFELLOW, A. D. WILLIS, Le contrôle interne et l'attestation – recommandation à l'intention de la direction, 2006, ICCA, page 11.

¹⁷⁶ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹⁷⁷ A. YAICH, op.cit.

¹⁷⁸ A. YAICH, op.cit.

¹⁷⁹ J. L. GOODFELLOW, A. D. WILLIS, op.cit, page 13.

¹⁸⁰ A. YAICH, op.cit.

Au stade du déclin, l'entreprise est affectée par la chute du chiffre d'affaire et des bénéfices. La direction, emportée par le souci de réduction des coûts des structures, risque d'affaiblir l'efficacité du système de contrôle. Ainsi, un compromis entre le besoin de contrôle et la réduction des coûts des structures doit être trouvé.

Sous-section 2 : Evaluation et amélioration du pilotage du système de contrôle interne

Pour maintenir, voire améliorer son efficacité et son efficience, le dispositif de pilotage doit à son tour être évalué. Cette évaluation peut se faire d'une façon continue, tout au long du déroulement du processus ou d'une manière séparée.

En possédant les compétences et l'expérience nécessaires, l'expert-comptable peut aider les entreprises dans leur démarche d'évaluation du dispositif de pilotage du contrôle interne (§1). Cette démarche permet, également, à l'entreprise d'améliorer continuellement l'efficacité et l'efficience du dispositif (§2).

§ 1. Evaluation de l'efficacité du dispositif de pilotage du contrôle interne

L'efficacité du dispositif de pilotage du contrôle interne est continuellement mise à l'épreuve. Toute anomalie de contrôle identifiée, et qui n'a pas été détectée par la mise en œuvre du processus de pilotage, remet en cause l'efficacité attendue du dispositif. Ainsi, toute anomalie non détectée doit faire l'objet d'une enquête. L'enquête doit identifier, entre autres, les causes de non détection de l'anomalie, les défaillances possibles du dispositif de pilotage et les corrections nécessaires.

Toutefois, le fait qu'aucune anomalie de contrôle n'a été détectée à travers les activités de pilotage ne veut pas dire, nécessairement, que le dispositif ne contient aucune défaillance significative et qu'il est parfaitement efficace. De ce fait, le dispositif de pilotage doit faire l'objet d'une évaluation quant à son efficacité et son efficience.

La démarche d'évaluation du pilotage doit répondre à un ensemble de questions concernant l'efficacité et l'efficience du dispositif¹⁸¹:

L'efficacité :

- Les contrôles clefs sont-ils bien identifiés et contrôlés ?
- Le dispositif de pilotage permet-il d'évaluer l'efficacité et le bon fonctionnement des contrôles qui gèrent les risques significatifs ?

¹⁸¹ COSO, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring, janvier 2009, (traduction libre).

- Y-a-t-il des erreurs ou anomalies de contrôle qui n'ont pas été détectées au moment opportun ? Si c'est le cas, quels sont les changements qui pourront empêcher de telles erreurs ?
- Les recommandations avancées par les auditeurs internes et externes ou par les organismes de normalisation, font-ils l'objet d'un suivi rigoureux ?
- Toutes les défaillances identifiées ont-elles été corrigées ?

L'efficience :

- Est-ce que le dispositif de pilotage permet le suivi des contrôles avec un coût, un effort et à un niveau hiérarchique convenable, compte tenu de la matérialité des risques associés ?
- Est-ce que l'entreprise déploie des efforts de pilotage du contrôle dans des domaines qui n'ont jamais connus des défaillances de contrôles et qui ne sont pas connus pour avoir causé des problèmes dans des entreprises similaires ?
- Est-ce que les zones à risques au niveau de l'entreprise connaissent des changements qui, étant donné leur niveau de risque, pourrait influencer l'approche de pilotage qui devrait être adaptée ?
- Est-ce que l'entreprise est en train d'exercer un effort de pilotage important là où le niveau de risque ne le justifie pas ?
- Est-ce que l'entreprise exécute des procédures de pilotage supplémentaires mises en œuvre dans le seul but de se conformer aux lois et réglementations? si c'est le cas, y-a-t-il d'autres procédures de pilotage qui peuvent satisfaire ces exigences ?

§ 2. Amélioration continue du pilotage du contrôle interne

L'amélioration du dispositif de pilotage peut se faire par :

- La revue régulière de l'efficacité et de l'efficience des outils et procédures utilisés,
- La rectification des erreurs et anomalies identifiées du pilotage ;
- La comparaison avec d'autres pratiques de pilotage dans des entreprises similaires, et
- La revue à fréquence régulière de la conception et du fonctionnement du dispositif par une personne externe à l'entreprise possédant les compétences et l'objectivité adéquates.

Le dispositif de pilotage doit, aussi, être évalué régulièrement. Toute anomalie doit être rectifiée, au moment opportun, et toute amélioration possible doit faire l'objet d'une analyse quant à sa faisabilité.

L'amélioration du processus de pilotage peut se faire également à travers une comparaison par rapport aux meilleures pratiques dans des entreprises similaires. Toutefois, cette comparaison doit prendre en considération les différences qui peuvent exister entre les variables propres de chaque entreprise.

Finalement, une revue régulière de la conception de base du dispositif de pilotage ainsi que de son fonctionnement, par une personne externe à l'entreprise, permet de porter un regard neuf sur l'efficacité et l'efficience du système. Ceci confirme le rôle important que peut assurer l'expert-comptable dans l'amélioration de l'efficacité du dispositif de pilotage.

Sous-section 3 : Externalisation de la fonction audit interne

La mise en place d'une fonction d'audit interne, dans une entreprise, ne peut se faire par simple décision hiérarchique et sans étude préalable des conditions optimales de sa réussite. Celle-ci ne se limite pas seulement à étudier les besoins ou l'opportunité pour l'entreprise à introduire l'audit interne, mais à analyser également si le contexte de l'entreprise dispose des préalables organisationnels, humains et culturels nécessaires à la réussite opérationnelle de la fonction et à la création d'un climat réceptif dans l'entreprise¹⁸².

Les petites entreprises ne disposent pas généralement de ressources suffisantes pour la mise en place d'une fonction d'audit interne. Dans ce cas, le recours à l'externalisation présente l'une des solutions envisageables. Toutefois, même dans les grandes firmes, l'externalisation de la fonction d'audit interne peut être envisagée dans le cadre d'un choix stratégique de gestion. Ceci nous amène à étudier les avantages du recours à l'externalisation de la fonction d'audit interne (§1).

Outre les compétences techniques et professionnelles, les cabinets d'expertise comptable disposent des moyens nécessaires et une connaissance des divers secteurs d'activité pour satisfaire aux besoins des entreprises qui envisagent l'externalisation de la fonction d'audit interne. Toutefois, cette démarche doit être organisée et répondre à un ensemble de règles à respecter (§2)

§ 1. Les avantages de l'externalisation de l'audit interne

L'externalisation de la fonction d'audit interne peut procurer plusieurs avantages qui peuvent être regroupés en trois catégories :

- Avantages stratégiques (§1.1)

¹⁸² GUEI Cyrille Arnel, mémoire de master en audit et contrôle de gestion, l'externalisation de la fonction d'audit interne «quels enjeux pour les PME et PMI ?», année 2006, WWW.memoireonline.com (consulté le 28/12/2009).

- Avantages financiers (§1.2)
- Avantages opérationnels (§1.3)

1.1. Avantages stratégiques

Dans un environnement économique en perpétuelle mutation dominé par l'accroissement de la concurrence, le premier souci des entreprises, en particulier celles de petites tailles, est d'être plus efficaces, compétitives et flexibles. Ceci a amené plusieurs entreprises à affecter le plus d'effort et de ressources aux processus cœur du métier.

L'externalisation permet à l'entreprise de se doter d'un audit interne, sans que cela, ne puisse engendrer des charges fixes difficiles à couper en cas de retour de conjoncture. En effet, l'externalisation permet à l'entreprise de disposer de plus de flexibilité en matière de gestion des coûts.

1.2. Avantages financiers

Pour une petite entreprise, dont le besoin en audit interne peut ne pas être permanent, l'externalisation de la fonction peut se révéler moins coûteuse que sa mise en place en interne. Pour les entreprises de taille importante, l'externalisation peut leur procurer un avantage financier si :

- L'entreprise est dispersée géographiquement et la mise en place d'un service d'audit interne dans chaque région ne peut être justifiée ;
- L'entreprise manque d'expérience, ne dispose pas des compétences nécessaires et n'a pas pu mettre en place un service d'audit interne efficace.

Ainsi, l'externalisation de l'audit interne peut procurer des gains de coût pour les entreprises quelque soit leur taille et leur complexité. Toutefois, ceci ne peut justifier un recours automatique à l'externalisation de la fonction sans étude préalable.

1.3. Avantages opérationnels

L'externalisation de l'audit interne permet à l'entreprise de se doter rapidement de professionnels compétents et expérimentés pour une mise en place rapide de la fonction. Les cabinets d'expertise comptable regroupent généralement des spécialistes multidisciplinaires permettant à l'entreprise de bénéficier d'un audit interne efficace.

§ 2. Organisation de l'externalisation et règles à respecter

Afin d'éviter tout conflit d'intérêt et de perte d'objectivité, l'entreprise qui envisage l'externalisation de l'audit interne doit s'interdire de confier cette mission au cabinet d'audit externe en charge de son commissariat aux comptes.

Outre le fait que le recours éventuel à un prestataire externe pour l'exécution d'une mission d'audit interne doit faire l'objet d'un contrat précis et détaillé, l'organisation de la fonction, ainsi externalisée, doit respecter un certain nombre de règles.

Ainsi, selon l'IFACI, «en tout état de cause, l'organisation doit conserver la maîtrise d'œuvre du processus des missions d'audit interne notamment par :

- Le maintien du directeur de l'audit interne, responsable de tous les contacts avec la Direction Générale. Pour les toutes petites organisations, ce rôle pourra être confié à un membre de l'équipe dirigeante ;
- La détermination de la géographie des missions d'audit interne, de leur approche (processus, activités, thèmes, systèmes, projets) et de leur fréquence ;
- L'aval donné sur la qualité de la force de travail chargée des missions d'audit ;
- L'actualisation périodique du plan à moyen terme et du programme d'audit interne ;
- L'acceptation des méthodes de travail utilisées (y compris la présentation des rapports) ;
- La discussion des principaux points des rapports avant leur diffusion ;
- Le monopole des contacts de toutes natures avec le comité d'audit ;
- La supervision du processus de suivi des recommandations»¹⁸³.

Quant aux cabinets d'expertise comptable et d'audit, prestataires de tels services, ils doivent apporter toutes les diligences nécessaires pour l'accomplissement de cette mission, tout en respectant les normes professionnelles d'indépendance et d'objectivité.

Section 3 : La certification, les missions de confort et d'amélioration continue du système de contrôle interne

Plusieurs réglementations, à travers le monde, obligent les chefs de la direction et éventuellement les chefs des finances des entreprises d'inclure, dans leurs rapports financiers annuels, des déclarations sur la conception et l'efficacité du contrôle interne à l'égard de l'information financière.

¹⁸³ IFACI, l'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes, Septembre 2009, site Internet de l'IFACI, www.ifaci.com, (consulté le 25/12/2009).

En tant que professionnels de la certification et spécialistes du contrôle interne, les experts-comptables sont de plus en plus sollicités pour aider les entreprises dans leur démarche de certification du système de contrôle interne (Sous-section 1).

De même, l'expert-comptable peut être sollicité pour conforter la direction quant aux publications et reporting sur l'efficacité du contrôle interne (Sous-section 2).

Les entreprises, dont le système de contrôle interne est arrivé à un stade avancé de maturité, peuvent se faire assister par un expert-comptable pour faire évoluer leur système vers les meilleures pratiques du contrôle interne, et finalement, vers un système complet de management des risques (Sous-section 3).

Sous-section 1 : La certification du système de contrôle interne

La certification est un processus de vérification permettant à un professionnel externe d'attester que le système de contrôle, mis en place par la direction, permet raisonnablement de gérer ou réduire les risques liés aux objectifs de l'entreprise.

La pratique de certification du contrôle interne est un outil important d'amélioration de l'efficacité du contrôle interne et par la suite du pilotage du système. Elle est de plus en plus adoptée par les entreprises, en particulier, celles qui sont soumises aux exigences légales d'attestation relatives au contrôle interne.

Après l'étude de la pratique de certification ainsi que les avantages qu'elle procure à l'entreprise (§1), nous décrivons la démarche à suivre dans une mission de certification du système de contrôle interne. (§2).

§ 1. La pratique de certification du système de contrôle interne

La certification du système de contrôle interne est une pratique de plus en plus répandue à travers le monde, en particulier, aux Etats Unis d'Amérique et aux pays anglo-saxons. Les lois et réglementations en matière de contrôle interne et de transparence financière applicables dans ces pays obligent les responsables des sociétés qui y sont assujetties de s'assurer le plus pertinemment possible de l'efficacité des contrôles qu'ils ont mis en place.

La certification du système de contrôle interne par un professionnel externe permet à l'entreprise et à sa direction d'obtenir un jugement, indépendant, quant à l'efficacité et à l'adéquation des contrôles internes qu'elle adopte, pour gérer ou réduire les risques liés aux activités qu'elle exerce.

Selon les résultats de notre enquête¹⁸⁴, la totalité des experts-comptables qui ont répondu à notre questionnaire considèrent que la certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externe est une bonne pratique et qu'elle doit devenir obligatoire pour le plus grand nombre des entreprises.

Outre le fait qu'elle permet d'améliorer l'efficacité du système de contrôle interne, la certification peut procurer à l'entreprise un avantage concurrentiel important. Ainsi, par exemple, pour les entreprises soumises à des lois spécifiques sur les exigences en matière de contrôle interne (loi de sécurité financière, la loi Sarbanes-oxley, etc...), qui doivent justifier, non seulement l'efficacité du système de contrôle qu'elles mettent en place, mais, également, celle des contrôles que les entreprises partenaires ou les sous-traitants appliquent. Dans ce cas, la certification du système de contrôle interne par un professionnel externe reconnu procure aux entreprises prestataires de services un avantage concurrentiel important.

Dans ce sens, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) a publié une norme, Statement on Auditing Standards no.70 (SAS 70), qui répond à l'objectif d'établir des rapports qualifiant les procédures de contrôle interne d'un prestataire à destination de leurs clients. Ainsi, selon Frédéric Moulin, «les bénéfices d'une démarche SAS70 se présentent ainsi :

Pour le prestataire, le rapport SAS 70 permet :

- de fournir une réponse structurée aux exigences de transparence de leurs clients (ou de leurs auditeurs) en matière de contrôle interne, et ainsi de minimiser le nombre de demandes d'audit externe,
- d'établir l'adéquation des contrôles au regard des objectifs fixés par le management,
- d'avoir un éclairage sur sa propre activité, ce qui a pour conséquence induite de rehausser le niveau de qualité des services fournis,
- de s'appuyer sur le diagnostic et le rapport d'un auditeur externe reconnu.

Pour l'utilisateur, le rapport SAS 70 du prestataire :

- constitue une opinion indépendante sur les procédures et les activités de contrôle en place chez le prestataire,
- permet d'adapter son dispositif de contrôle,
- apporte une réponse aux exigences de transparence en matière de contrôle interne,
- peut être un élément discriminant lors du choix d'un nouveau prestataire,

¹⁸⁴ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

- constitue pour les auditeurs de l'utilisateur, la réponse ad-hoc par rapport à la réglementation (américaine notamment) des travaux spécifiques sur le contrôle interne des processus externalisés»¹⁸⁵.

§ 2. La démarche de certification du système de contrôle interne

Tout processus de certification doit se faire par rapport à un référentiel reconnu. Pour la certification du système de contrôle, généralement, c'est le référentiel COSO qui est le plus adopté.

Le processus de certification du système de contrôle interne peut être scindé en cinq étapes, à savoir :

- (1) Prise de connaissance générale du système de contrôle et examen des informations pertinentes sur les contrôles : dans cette étape, l'expert-comptable doit acquérir une connaissance de base de la conception du système de contrôle et recueillir les informations nécessaires afin de repérer les zones à haut risque ainsi que les contrôles qui sont susceptibles de comporter des anomalies.
- (2) Evaluation de l'environnement de contrôle : l'environnement et la culture de l'entreprise, l'éthique du personnel et le ton de la direction constituent les éléments clés du système de contrôle.
- (3) Identification des risques significatifs liés aux objectifs de l'entreprise ainsi que les contrôles clés qui y sont associés.
- (4) Evaluation de l'efficacité des contrôles mis en place : cette évaluation doit concerner la conception et la mise en œuvre des contrôles. Ainsi, l'expert-comptable doit évaluer la capacité des contrôles mis en place à gérer ou réduire les risques liés aux objectifs.
- (5) Evaluation des constatations, formulation des conclusions et communication des résultats : toute anomalie importante identifiée doit être communiquée. La certification du système ne peut être envisagée si des anomalies significatives qui peuvent avoir un impact important sur la réalisation des objectifs ne sont pas rectifiées.

Sous-section 2 : Les missions de confort sur le reporting sur l'efficacité du système de contrôle interne

Toute communication externe concernant l'efficacité du système de contrôle interne relève de l'entière responsabilité de la direction. Une telle communication peut être envisagée dans le

¹⁸⁵ Frédéric Moulin, contrôle interne et externalisation, www.deloitte.com, (consulté le 05/01/2010).

cadre d'une obligation légale, d'une stratégie de transparence de l'entreprise ou encore sous la pression du marché (§1).

En vue d'assurer plus de confiance et de pertinence quant aux conclusions et communications émises, la direction recourt aux experts-comptables, en tant que spécialistes, pour les conforter sur le reporting sur l'efficacité du système de contrôle interne (§2).

§ 1. Le reporting et autres formes de communication externe sur l'efficacité du système de contrôle interne

Plusieurs réglementations, à travers le monde, obligent les directions générales et, éventuellement, les chefs des finances à publier différents rapports concernant leur appréciation de l'efficacité du système de contrôle.

Dans ce sens, la loi Sarbanes-Oxley applicable aux sociétés cotées aux Etats Unis précise dans sa section 404, dédiée à l'évaluation du niveau de contrôle interne par la direction générale (Management Assessment of Internal Controls), que le rapport financier publié, annuellement, doit contenir un rapport sur le contrôle interne qui doit contenir entre autres :

- «Une déclaration de responsabilité de la direction générale quant à la création et au maintien du dispositif de contrôle interne.
- Une déclaration sur les moyens mis en œuvre par la direction générale pour évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle interne de la société.
- L'évaluation par la direction générale de l'efficacité du dispositif de contrôle interne à compter de la fin de l'exercice fiscal le plus récent, avec une déclaration mentionnant si oui ou non le dispositif de contrôle interne est efficace. L'évaluation doit mentionner les anomalies et faiblesses matérielles identifiées par la direction générale au sein du dispositif de contrôle interne de la société. La direction générale n'est pas en droit de conclure que le dispositif de contrôle interne de la société est efficace s'il existe une ou plusieurs anomalies ou faiblesses matérielles»¹⁸⁶.

Au Canada, la loi 52-109 exige que la direction et les chefs des finances déclarent, dans le cadre de leurs attestations annuelles, qu'ils ont la responsabilité d'établir et de maintenir des contrôles et procédures de communication de l'information ainsi que le contrôle interne à l'égard de l'information financière, et qu'ils ont conçu ce contrôle pour fournir une assurance raisonnable que l'information financière est fiable et que les états financiers ont été établis conformément aux principes comptables de l'émetteur¹⁸⁷.

¹⁸⁶ F. BERNARD, R. GAYRARD et L. ROUSSEAU, contrôle interne, les éditions MAXIMA, Paris, 2006, page 45.

¹⁸⁷ J. L. GOODFELLOW, A. D. WILLIS, Le contrôle interne et l'attestation – recommandation à l'intention de la direction, 2006, ICCA, page 1.

Outre le fait de se conformer aux différentes réglementations, une démarche d'attestation du système de contrôle interne par la direction présente un intérêt en interne pour l'entreprise. En effet, une telle démarche doit automatiquement entraîner les entreprises à s'interroger sur la pertinence et l'efficacité de leur système de contrôle interne.

Le marché peut, également, imposer des règles strictes en matière de contrôle interne, ce qui permet aux entreprises les plus transparentes de se procurer un avantage concurrentiel.

En Tunisie, bien que la loi oblige certaines entreprises à publier des éléments concernant le système de contrôle interne dans le rapport de gestion, la pratique d'attestation et de reporting sur l'efficacité du système de contrôle n'est pas encore développée.

Ce constat est parfaitement confirmé par les réponses obtenues des chefs et cadres d'entreprises dans le cadre de notre enquête¹⁸⁸. Une faible minorité (15%) des personnes interrogées affirment que les dirigeants sociaux de l'entreprise procèdent à une auto-certification du système de contrôle interne.

§ 2. Rôle de l'expert-comptable

En vue de se conformer aux différents règlements ou aux contraintes imposées par le marché, la direction recourt, généralement, aux experts-comptables pour leur donner plus de confiance quant à leur appréciation de l'efficacité du système de contrôle interne.

Les dirigeants d'entreprises ne peuvent être des vrais connaisseurs des techniques et méthodes de contrôle interne. En tant que spécialiste, l'expert-comptable peut les aider à mieux apprécier l'efficacité de leur système de contrôle interne ainsi qu'à établir une démarche rigoureuse d'évaluation et de reporting sur les anomalies de contrôle identifiées.

En assurant de telle mission, l'expert-comptable peut, donner plus de confiance quant aux conclusions de la direction sur l'efficacité du système de contrôle interne ainsi que conforter les dirigeants quant aux responsabilités qu'ils assument.

Toutefois, pour pouvoir assurer rigoureusement et pertinemment ces missions, la profession d'expertise comptable doit mettre en œuvre les mesures et techniques adéquates permettant d'assurer la qualité du service rendu. Ainsi, la certification des experts-comptables en matière de contrôle interne serait d'une grande utilité aussi bien pour les professionnels que pour les clients.

En effet, le système de certification des professionnels garantit une formation spécialisée en matière de contrôle interne, ce qui leur permet d'assurer leurs missions avec le plus de rigueur

¹⁸⁸ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

et de professionnalisme possible. Il permet également aux entreprises d'avoir plus confiance quant aux habilités professionnelles de l'expert-comptable certifié.

Sous-section 3 : Evolution vers les meilleures pratiques et migration vers un système complet de gestion des risques

En tant que conseiller privilégié, l'expert-comptable peut jouer un rôle important pour aider l'entreprise à faire évoluer son système de contrôle interne. Cette évolution doit être conçue et exécutée dans le cadre d'un projet complet de contrôle interne auquel l'expert-comptable peut participer pleinement.

Selon les résultats de notre enquête¹⁸⁹, 85% des entreprises qui ont répondu à notre questionnaire affirment qu'elles développent un projet de contrôle interne et la majorité absolue d'entre elles envisagent de se faire assister dans la mise en œuvre de ce projet par un expert-comptable.

L'évolution du système de contrôle interne doit se faire en adoptant les meilleures pratiques et en se dotant des outils d'amélioration du système (§1), pour arriver finalement à doter l'entreprise d'un système complet de gestion des risques (§2).

§ 1. Evolution vers les meilleures pratiques du contrôle interne

«Le système de contrôle interne se construit progressivement et gagne continuellement en maturité ou se dégrade»¹⁹⁰. Ainsi, pour réussir un projet de système de contrôle interne efficace, l'entreprise doit chercher continuellement à améliorer l'efficacité du système et à le faire évoluer vers les meilleures pratiques.

Selon A. YAICH, «l'amélioration continue du système de contrôle interne passe, par une bonne appropriation et un bon pilotage du système, à travers notamment :

- L'apprentissage continu au niveau de chaque individu et au niveau de l'entreprise dans son ensemble ;
- Un partage approprié des connaissances, des expériences et des bonnes pratiques ; et
- Un pilotage compétent, vigilant et efficace»¹⁹¹.

Un apprentissage continu associé à un partage approprié des connaissances et des expériences ainsi qu'un pilotage efficace permettent à l'entreprise de développer une bonne culture de contrôle et de gestion des risques. Une telle culture doit être complétée par des règles

¹⁸⁹ Voir les résultats détaillés de l'enquête en annexe 3.

¹⁹⁰ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹⁹¹ A. YAICH, op.cit.

d'éthique et de bonne conduite ainsi que d'un personnel compétent pour assurer une meilleure efficacité du système de contrôle fondée sur une approche par les risques.

Toutes démarche d'amélioration continue du contrôle interne doit focaliser sur une approche du contrôle axée sur le risque et la gestion des incertitudes. «L'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation»¹⁹². Ainsi, toute organisation est exposée aux risques et ne peut y échapper complètement. «Même si une organisation n'a jamais par le passé subi de pertes ou de problèmes importants ou de graves difficultés, ni qu'elle est particulièrement exposée et même si elle s'est dotée d'une bonne stratégie, d'un personnel compétent, de solide processus de contrôle et d'une organisation fiable, elle reste toujours vulnérable, à certains égards, face aux risques et personne ne peut affirmer qu'aucun problème sérieux ne peut lui arriver»¹⁹³.

Ainsi, l'un des principaux défis pour la direction de l'organisation est de gérer les incertitudes et les risques associés dans le but d'assurer d'une façon raisonnable l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixés. Un système complet de gestion ou de management des risques s'impose, par conséquent, de plus en plus «comme un enjeu essentiel pour la conduite des affaires et la réalisation durable des objectifs»¹⁹⁴.

§ 2. Migration vers un système complet de gestion des risques

Le management des risques est défini par le COSO comme étant «un processus, mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'entité et pour maintenir une exposition aux risques dans les limites de son appétence pour le risque»¹⁹⁵.

Selon le cadre COSO, le management des risques comprend huit éléments en interaction qui font partie intégrante de la manière dont la direction gère l'organisation :

- L'environnement interne ;
- La fixation des objectifs ;
- L'identification des événements ;
- L'évaluation des risques ;

¹⁹² COSO II, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, Le management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 2007, page 17.

¹⁹³ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹⁹⁴ A. YAICH, op.cit.

¹⁹⁵ COSO II, op.cit, page 17.

- Le traitement des risques ;
- Les activités de contrôle ;
- L'information et la communication ; et
- Le pilotage.

«La migration d'un système de contrôle interne vers un système complet de management des risques peut se réaliser progressivement par une focalisation de plus en plus accrue dans le cadre du système de contrôle sur le risque. Ainsi, si un système de contrôle interne axé sur le risque ne peut pas être assimilé à un système de management des risques, il permet d'accumuler les savoirs faire et d'habiliter les hommes pour la mise en place d'un système complet d'Entreprise Risk Management»¹⁹⁶.

Toutefois, «pour que l'on puisse passer du contrôle interne à un système de management des risques complet et développé, il est nécessaire que :

- L'entreprise ait acquis un haut niveau de maturité de contrôle interne ;
- Et que ses organes de gouvernance et son personnel soient d'un niveau de qualification globale et de motivation qui les rendent apte à s'empreigner d'une bonne culture du risque»¹⁹⁷.

Dans ce sens, un pilotage efficace du système de contrôle interne permet à l'entreprise d'améliorer continuellement l'efficacité du système, de développer une culture du risque et du contrôle au sein de toute l'organisation et de préparer ainsi le système pour une mutation vers un dispositif complet de management des risques.

¹⁹⁶ A. YAICH, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.

¹⁹⁷ A. YAICH, op.cit.

CONCLUSION

En partant du principe que l'objectif final de toute organisation est la création de valeur de façon durable, un système de contrôle interne efficace présente une base solide sur laquelle peut se construire la réussite de toute entreprise.

En effet, un bon système de contrôle interne joue un rôle important dans le maintien voire l'amélioration des performances d'une entreprise ainsi que dans la réussite d'une démarche de création de valeur solide et durable.

Dans une perspective de résistance, face au développement sans cesse important de la concurrence, de l'émergence des structures géantes et de l'accroissement de la variabilité et de l'ampleur des risques associés à l'activité économique, toute entreprise doit focaliser ses efforts sur la recherche de facteurs de succès lui permettant de se maintenir et d'évoluer. Parmi les facteurs les plus déterminants, l'entreprise doit se doter d'un système solide, efficace et efficient de contrôle interne et de gestion des risques.

Notre objectif était de démontrer que la mise en place d'un dispositif efficace de pilotage du contrôle interne est un facteur clef pour assurer raisonnablement l'efficacité et la pérennité de l'entreprise. En effet, le pilotage occupe une place importante dans la structure du système de contrôle interne en veillant à le maintenir continuellement efficace, ce qui permet à l'entreprise de se doter d'un outil pertinent de gouvernance et de management.

Nous avons précisé le rôle du pilotage pour maintenir et améliorer l'efficacité du système de contrôle interne, voire même pour garantir sa survie. Tout en étant un élément indissociable des autres éléments qui composent le système de contrôle interne, le pilotage occupe le haut du sommet de la pyramide et permet au système de s'auto-corriger, de s'adapter aux différents changements et d'assurer convenablement son rôle dans la gestion de l'entreprise.

Toutefois, la pratique du pilotage du contrôle interne dans les entreprises tunisiennes est généralement peu développée, ce qui nous amène à considérer que les entreprises ainsi que l'économie tunisienne gagnent à investir dans l'organisation et l'adoption des bonnes pratiques de contrôle interne. L'effort souhaité doit être exercé aussi bien au niveau opérationnel dans les entreprises elles mêmes qu'au niveau des lois et réglementations pouvant imposer plus de rigueur quant à l'importance et au rôle du contrôle interne.

Pour être efficace, un dispositif de pilotage doit être bien conçu, adapté au contexte spécifique de l'entreprise et de son environnement et suivre une démarche précise et convenablement prédéfinie. La démarche du pilotage ne peut être standardisée à toutes les entreprises et doit

être, par conséquent, conçue et mise en œuvre selon les variables propres qui composent l'ensemble de l'organisation. Toutefois, nous avons présenté un modèle, comportant les éléments essentiels que doit comporter une démarche adéquate de pilotage structurée autour de trois éléments, à savoir :

- Etablir une base pour le pilotage,
- La conception des outils et l'exécution des procédures de pilotage, et
- La communication des résultats.

Les éléments prescrits dans ce modèle permettent d'articuler le flux général du processus de pilotage dans un environnement dynamique. Ceci implique que le pilotage n'est pas un ensemble de procédures et d'opérations qui s'enchaînent les unes après les autres, d'une façon séparée, mais un dispositif dynamique où chaque élément joue un rôle déterminant dans le résultat final.

Parallèlement, pour pouvoir mettre en place un processus de pilotage, l'organisation a besoin d'outils et de procédures conçus et élaborés de façon efficace selon le degré du risque et des contrôles associés. Ces outils varient selon la taille et le degré de complexité de l'organisation ainsi que son activité, sa structure, les moyens dont elle dispose, la structure de son système de contrôle, son environnement, etc...

Ceci nous a amené à présenter un ensemble d'outils de pilotage, qui peuvent être regroupés en trois catégories, à savoir :

- Les outils pouvant être intégrés dans le système de contrôle,
- Les différentes modalités d'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne, et
- Les différentes formes d'audit.

Les différents outils ainsi présentés forment l'ensemble des moyens que l'entreprise peut, généralement, mettre en œuvre pour piloter son système de contrôle interne. Néanmoins, la direction de l'entreprise peut utiliser d'autres moyens, qu'elle juge pertinents, pour maintenir la capacité du système de contrôle interne à gérer les risques liés aux activités de l'entité (whistle blowing, par exemple).

Ainsi, nous avons essayé de présenter une démarche complète de mise en place d'un processus de pilotage du contrôle interne. Toutefois, la construction d'un bon système de contrôle ainsi que d'un dispositif efficace de pilotage nécessite un travail lourd qui doit impérativement passer par un ensemble d'étapes progressives d'amélioration et d'évolution de la maturité du système, de la culture de l'entreprise et des compétences du personnel. L'enjeu essentiel pour les entreprises est de faire évoluer le système de contrôle interne en place vers un dispositif complet de gestion des risques. Ce dispositif devrait être construit

progressivement en suivant un processus prédéfini comportant les éléments essentiels qui doivent assurer l'évolution du système de contrôle dont le pilotage représente l'élément clef.

D'autres facteurs peuvent former, également, des enjeux importants pour la mise en place d'un système efficace de contrôle interne et de gestion des risques. En effet, un pilotage efficace doit permettre une mise en cohérence des dispositifs de contrôle et de maîtrise des risques avec les autres démarches de gestion de l'entreprise, dont notamment, le système qualité. En outre, pour assurer une meilleure profitabilité, les entreprises doivent mettre en place une démarche de «rationalisation leur permettant notamment d'identifier les dispositifs surdimensionnés ou inefficaces, d'optimiser la manière dont elles gèrent leurs risques et de réduire les coûts des dispositifs de contrôle interne»¹⁹⁸.

En tant que spécialiste du contrôle interne, l'expert-comptable possède les compétences, le savoir faire et l'objectivité nécessaires pour aider les entreprises à mettre en place un dispositif de pilotage et à les aider à l'amélioration du système de contrôle interne.

Le développement des missions liées aux opérations de pilotage du contrôle interne par les cabinets d'expertise comptable présente un avantage important aussi bien pour les professionnels que pour les entreprises et les différents acteurs de l'économie.

Ces missions vont de la conception et de la mise en œuvre d'un dispositif de pilotage, à l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle en place et à la recherche des solutions pour l'améliorer jusqu'à la certification et l'attestation de l'efficacité du contrôle interne.

Néanmoins, l'accomplissement de ces différentes missions nécessite des compétences pointues et une formation accentuée dans le domaine du contrôle interne que le système de formation en expertise comptable actuel ne permet pas de garantir. Ainsi, plus que pour tout autre domaine, la mise en place d'un système de certification professionnelle par l'ordre des experts-comptables semble répondre à un véritable besoin de qualification pour permettre aux experts-comptables de répondre, dans les meilleures conditions de compétence, à une demande qui ne cesse de se développer dans tous les pays du monde.

¹⁹⁸ Les résultats de l'enquête réalisée par PWC et Landwell, rapports des présidents : quels nouveaux enjeux pour les dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques, édition Octobre 2009, WWW.pwc.fr, (consulté le 25/02/2010).

ANNEXE N°1 : EXEMPLES DE QUESTIONNAIRES D'AUTO-EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

I- Exemple des différents types de questions possibles¹⁹⁹

Dans le cadre de la mise en œuvre d'une démarche par questionnaire, plusieurs types de questions peuvent être utilisés pour traiter un même point. Ci-dessous quelques exemples autour d'un « classique » : le rapprochement bancaire. Ces exemples partent de questions descriptives vers des questions plus évaluatives en matière de contrôle interne.

Les questions peuvent être fermées, ouvertes ou mixte.

1) Existe-t-il une procédure de rapprochement bancaire?

Oui

Non

Nsp

2) A quelle fréquence sont réalisés les rapprochements bancaires?

Pas de rapprochement réalisé

Quotidien

Hebdomadaire

Mensuel

¹⁹⁹ Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche, l'auto-évaluation du contrôle interne, Octobre 2005, (exemple donné en annexe).

3) Quelle est la qualité des rapprochements bancaires réalisés?

Elevée

Moyenne

Faible

4) Décrivez la procédure de rapprochement bancaire mise en œuvre dans votre entité

Comment juger vous cette situation? (Donner une note de 1 à 4)

II- Exemple de questionnaire d'auto-évaluation²⁰⁰

Macro-Activité de Management : Piloter L'entité

Questions	Oui	Non	NSP
1. Les ambitions de l'entité sont-elles formalisées?			
2. Les ambitions de l'entité sont-elles cohérentes avec la stratégie de la Direction?			
3. Les ambitions et décisions prises par l'entité sont-elles cohérentes avec les données légales et réglementaires?			
4. Y a-t-il un ou plusieurs indicateurs associés à chaque ambition?			
5. L'efficacité des actions engagées dans le cadre des ambitions de l'entité est-elle mesurée?			
6. Les ambitions donnent-elles lieu systématiquement à fixation d'objectifs chiffrés?			
7. L'organigramme de l'entité est-il à jour?			
8. La réalité de la séparation des fonctions incompatibles est-elle vérifiée dans l'organisation de l'entité mise en place?			
9. Y a-t-il quelqu'un formellement en charge de la gestion des délégations de pouvoir et signatures (DP / DS)?			
10. Les délégations de signatures sont-elles traduites dans le SI (habilitations, paramétrage des seuils, ...)?			
11. Les délégations de pouvoirs et signatures sont-elles en permanence à jour?			
12. Les pouvoirs et signatures sont-ils délégués à des personnes disposant des compétences requises?			
13. Les fiches de poste précisent-elles le champ des responsabilités de chacun ainsi que les missions associées?			
14. L'évaluation des risques est-elle un outil de pilotage utilisé par le Directeur et son Comité de Direction sur l'ensemble des processus?			
15. L'évaluation des risques est-elle un outil de pilotage utilisé par le Directeur et son Comité de Direction sur l'ensemble des projets?			
16. Existe-t-il une analyse en Comité de Direction de la performance de l'entité en terme d'évaluation des risques?			

²⁰⁰ Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche, l'auto-évaluation du contrôle interne, Octobre 2005, (exemple donné en annexe).

ANNEXE N°2 : MODELE DE QUESTIONNAIRES D'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

Le modèle de questionnaires ci-dessous présenté est inspiré principalement des questionnaires d'évaluation du contrôle interne proposés par Abderraouf YAICH²⁰¹ ainsi que des outils d'évaluation des composantes du contrôle interne du COSO²⁰².

Le modèle de questionnaire ainsi présenté peut constituer un outil de base pour l'évaluation du contrôle interne dans toute les entreprises, quelque soit la nature de leur activités et quelque soit leur taille. Toutefois, une adaptation des questionnaires tenant compte des spécificités de l'entreprise, des risques associés aux activités qu'elle exerce et de son environnement peut être nécessaire.

Les questionnaires d'évaluation du contrôle interne sont des questionnaires fermés. Toute réponse négative révèle une anomalie dans le système de contrôle interne.

Toutefois, il est des cas où la réponse ne peut être que nuancée. La colonne « remarques » permet de mentionner les précisions nécessaires pour compléter la réponse positive ou négative.

Les questions posées sont classées en trois niveaux d'importance selon les trois objectifs du contrôle interne, à savoir :

- réalisation et optimisation des opérations (Op.) ;
- fiabilité des informations financières (I.F.) ;
- conformité aux lois et aux règlements en vigueur (Cf.).

Le classement est déterminé selon la règle suivante :

*** Règle indispensable.

** Règle importante.

* Règle utile.

NA Non applicable

Le non respect d'une règle indispensable constitue une faiblesse grave du système de contrôle interne.

²⁰¹ Abderraouf YAICH, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996, page 424-518.

²⁰² COSO I, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004, page 133-316.

Les points faibles constatés par une réponse négative peuvent être en réalité neutralisés par une mesure compensatoire.

La personne qui remplit le questionnaire doit identifier l'entreprise, inscrire son nom et la date de remplissage.

Sont successivement présentés les questionnaires relatifs aux différents composants et module de contrôle interne suivants :

I. Environnement de contrôle et structure organisationnelle

II. Evaluation des risques

III. Activités de contrôles

III-1. L'organisation générale

III-2. La comptabilité

III-3. Le logiciel comptable

III-4. Contrôle de gestion

III-5. L'informatique

III-6. Les investissements

III-7. Ressources humaines

III-8. Trésorerie

III-9. Gestion des stocks

III-10. Achats - fournisseurs

III-11. Organisation de la production

III-12. Vente - client

IV. Information et communication

V. Pilotage

I. Environnement de contrôle et structure organisationnelle							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique générale en matière de contrôle interne							
A1-1	Les dirigeants maîtrisent-ils l'entreprise avec compétence?	***	***	***			
A1-2	Les objectifs fondamentaux de l'entreprise sont-ils clairement définis?	***	***	***			
A1-3	L'entreprise a-t-elle défini sa politique en matière de prise de risque?	***	***	***			
A1-4	L'entreprise a-t-elle défini sa politique en matière de contrôle interne?	***	***	***			
A1-5	La direction générale accorde-t-elle une importance majeure à l'efficacité du système de contrôle interne?	***	***	***			
A1-6	Les responsabilités en matière de contrôle interne sont-elles clairement définies?	***	***	***			
A1-7	Y-a-t-il un organe chargé du contrôle interne dans l'entreprise?	***	***	***			
A1-8	L'entreprise recourt-elle à des conseils externes compétents en matière de contrôle interne?	**	**	**			
2. Intégrité et éthique							
2.1 Conduite des dirigeants et style de management							
A2-1	Les dirigeants font-ils preuve de fermeté à l'égard des règles d'éthiques et d'intégrité?	***	***	***			
A2-2	Les dirigeants ont-ils conscience de l'importance de leur exemplarité en matière d'éthique et d'intégrité?	***	***	***			
A2-3	L'engagement des dirigeants en faveur de l'intégrité et de l'éthique est-il communiqué avec efficacité au sein de l'entreprise?	***	***	***			
A2-4	Les dirigeants traitent-ils les problèmes dès les premiers signes de leur apparition?	***	***	***			
A2-5	Les dirigeants prennent-ils des mesures face aux violations de normes de conduite?	***	***	***			
A2-6	Les mesures disciplinaires prises suite à une violation des règles de conduite sont-elles communiquées à l'ensemble du personnel?	***	***	***			
2.2 Code de conduite							
A2-7	L'entreprise a-t-elle formalisé ses règles d'éthique, d'intégrité et de comportement dans un code de conduite ou un document équivalent?	***	***	***			
A2-8	Les codes de conduite couvrent-ils l'ensemble des situations, qui peuvent être rencontrées :						
	- Les conflits d'intérêt?	***	***	***			
	- Les paiements irréguliers ou frauduleux?	***	***	***			
	- Les entraves à la concurrence?	***	**	***			
	- Les délits d'initiés?	*	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
A2-9	Les membres du personnel sont-ils tenus de confirmer périodiquement qu'ils ont pris connaissance des dispositions des codes?	***	***	***			
2.3 Relation avec les tiers							
A1-10	Les règles d'éthique et d'intégrité sont-elles connues par les tiers?	***	***	**			
A2-11	L'entreprise développe-t-elles des relations fondées sur l'honnêteté et l'équité :						
	- Avec les clients?	***	***	***			
	- Avec les fournisseurs?	***	***	***			
	- Avec les créanciers (banquiers et autres)?	**	***	***			
	- Avec la concurrence?	***	**	***			
	- Avec les auditeurs externes?	*	***	***			
	- Avec l'administration fiscale?	*	***	***			
	- Avec les autorités?	**	***	***			
	- Avec le public?	***	**	**			
2.4 Culture d'entreprise							
A2-12	Le personnel sait-il différencier un comportement acceptable d'un comportement inacceptable et sait-il comment il doit agir dans ce cas?	***	***	***			
A2-13	La direction générale a-t-elle entrepris l'éducation du personnel?	***	***	***			
A2-14	Les règles d'éthique et d'intégrité sont-elles clairement communiquées au personnel?	***	***	***			
A2-15	Les procédures et méthodes de contrôle du respect des règles d'éthique et d'intégrité sont-elles efficace?	***	***	***			
A2-16	L'éducation du personnel est-elle satisfaisante?	***	***	***			
A2-17	Dans le cas où la rémunération des membres de la direction ou autres membre du personnel comporte une partie variable liée à la réalisation des objectifs, les objectifs de performance sont-ils raisonnables?	***	***	***			
A2-18	Les rémunérations et promotions ne sont-elles pas fondées exclusivement sur les réalisations des objectifs à court terme?	***	***	***			
3. Le conseil d'administration et comité d'audit							
3.1 Conseil d'administration							
A3-1	Les administrateurs ont-ils conscience de leurs responsabilités?	***	***	***			
A3-2	Le conseil d'administration est-il suffisamment indépendant par rapport aux dirigeants?	**	***	*			
A3-3	Les administrateurs sont-ils suffisamment compétents, ont-ils une connaissance de l'activité et suffisamment de temps à consacrer à leur tâche?	***	***	***			
A3-4	La politique de prise de risque est-elle approuvée par le conseil d'administration?	***	***	***			
A3-5	La politique générale en matière de contrôle interne est-elle approuvée par le conseil d'administration?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
A3-6	Le conseil d'administration focalise-t-il sa réflexion sur les facteurs clés de succès des activités majeures de l'entreprise?	***	***	**			
A3-7	Le conseil d'administration reçoit-il régulièrement les documents importants tels que les états financiers, les rapports sur les actions commerciales, les contrats significatifs, etc..?	***	***	***			
A3-8	Les administrateurs estiment-ils qu'ils reçoivent toutes les informations qui leur sont nécessaires et en temps voulu?	***	***	***			
A3-9	Existe-t-il un processus permettant la remontée au conseil d'informations liées aux :						
	- frais de déplacements engagés par les membres de la direction?	*	**	**			
	- Litiges significatifs?	**	***	***			
	- investigations menées par les autorités de tutelle?	**	***	***			
	- problèmes de détournement de fonds?	**	***	**			
	- mauvaise utilisation des actifs de l'entreprise?	***	***	**			
	- délits d'initié?	*	**	***			
A3-10	Le conseil s'assure-t-il que les dirigeants remplissent leur obligation de donner l'exemple à l'ensemble du personnel?	***	***	***			
A3-11	Le conseil veille-t-il à ce que les membres de la direction respectent le code de conduite?	***	***	***			
A3-12	Le directeur financier et/ou le responsable des services comptables, les auditeurs internes et les auditeurs externes sont-ils invités à assister à des réunions du conseil périodiquement, et chaque fois que cela est nécessaire?	**	***	***			
A3-13	La détermination des rémunérations des membres des dirigeants est-elle soumise à la supervision du conseil d'administration?	**	***	**			
A3-14	Le conseil favorise-t-il le recours aux conseils externes compétents?	**	***	***			
A3-15	Le conseil recourt-il à l'assistance de conseils externes compétents pour l'examen et la résolution des problèmes importants?	**	***	***			
A3-16	Le conseil fait-il appel à des comités ad hoc, composés d'administrateurs, lorsque le besoin de traiter des questions spécifiques plus en profondeur se fait légitimement sentir?	***	***	***			
A3-17	La vitesse de réaction du conseil face aux difficultés, problèmes et changements est-elle satisfaisante?	***	***	***			
A3-18	La vitesse d'exécution des travaux et missions du conseil est-elle satisfaisante?	***	***	***			
A3-19	Le conseil a-t-il adressé des directives détaillées aux membres de la direction en ce qui concerne des actions spécifiques à mener?	***	***	**			
A3-20	Le conseil exerce-t-il un suivi de ses directives?	***	***	**			
A3-21	Le conseil comprend-t-il des administrateurs indépendants ayant une forte personnalité et une grande compétence dans le domaine de la direction des entreprises?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
3.2 Comité d'audit							
A3-22	Existe-t-il un comité d'audit?	**	***	***			
A3-23	Les membres du comité d'audit sont-ils :						
A3-24	- indépendants des managers et premiers dirigeants?	***	***	***			
A3-25	- compétents dans le domaine financier et d'audit?	**	***	***			
A3-26	Les relations du comité d'audit avec les autres organes et services sont-elles satisfaisantes?	**	***	**			
A3-27	Le comité d'audit joue-t-il un rôle suffisamment actifs dans l'évaluation de l'efficacité avec laquelle les dirigeants communiquent leurs propres règles de conduite?	***	***	***			
A3-28	Le comité d'audit étudie-t-il le champ d'intervention sur une base annuelle :						
	- des auditeurs internes?	**	***	***			
	- des auditeurs externes?	*	***	***			
A3-29	Le comité d'audit se réunit-il en privé avec le directeur financier, les auditeurs internes et les auditeurs externes, pour discuter :						
	- du caractère raisonnable du processus d'établissement des informations financières?	**	***	***			
	- du système de contrôle interne?	***	***	***			
	- des commentaires et recommandations significatifs?	**	***	**			
	- des performances des dirigeants?	***	**	**			
4. Structure organisationnelle							
A4-1	L'entreprise dispose-t-elle d'une structure et d'une organisation appropriée?	***	***	***			
A4-2	Le niveau de centralisation ou de décentralisation des structures est-il adapté à la nature des activités de l'entreprise?	***	***	**			
A4-3	La structure permet-elle le flux d'information en amont, en aval et entre les activités?	***	***	***			
A4-4	Les domaines d'autorité et de responsabilité sont-ils définis de façon adéquate?	***	***	***			
A4-5	Les responsabilités des personnes occupant des postes de direction clés sont-elles définies de manière adéquate?	***	***	***			
A4-6	Les personnes responsables des activités de l'entreprise sont-elles clairement informées de leurs responsabilités et des objectifs à atteindre?	***	***	***			
A4-7	Les connaissances et l'expérience des personnes occupant des postes de direction clés sont-elles compatibles avec leurs responsabilités?	***	***	***			
A4-8	Les responsables des activités d'exploitation peuvent-ils communiquer facilement avec leurs supérieurs hiérarchiques?	***	***	***			
A4-9	La structure de l'organisation subit-elle des modifications en fonction de l'évolution de l'environnement, de la taille et de l'activité de l'entreprise?	**	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
A4-10	Les managers et superviseurs disposent-ils de suffisamment de temps pour exercer leurs rôles efficacement?	***	***	**			
A4-11	Les managers et superviseurs sont-ils soumis à une surcharge de travail et assument-ils les responsabilités qui devraient normalement incomber à plusieurs personnes?	***	***	**			
5. Philosophie et style de management							
A5-1	Les dirigeants agissent-ils avec prudence et ne s'engagent dans des projets qu'après avoir soigneusement analysé les risques et pesé les avantages?	***	***	**			
A5-2	Le niveau de rotation parmi les membres de la direction, le personnel occupant des postes opérationnels clés et le personnel d'encadrement est-il raisonnable?	***	***	**			
A5-3	La direction accorde-t-elle une importance raisonnable à la fonction comptable (ou au contraire la fonction comptable est considérée comme un mal nécessaire)?	***	***	***			
A5-4	Le choix des principes comptables retenus pour l'élaboration des états financiers n'a-t-il pas pour conséquence de toujours maximiser le résultat?	***	***	***			
A5-5	Si la fonction comptable est décentralisée, les directions fonctionnelles approuvent-elles les résultats publiés?	***	***	***			
A5-6	Le personnel comptable d'une unité de l'entité est-il également responsable envers la direction financière centrale?	**	***	***			
A5-7	Les membres de la direction visitent-ils fréquemment les filiales ou les divisions?	***	***	**			
A5-8	L'attitude des dirigeants vis-à-vis des informations financières, y compris en cas de litiges relatifs au traitement comptable à retenir est-elle raisonnable?	**	***	***			
A5-9	L'importance accordée aux résultats à court terme est-elle raisonnable?	***	***	***			
A5-10	Y-a-t-il une assurance raisonnable que le personnel ne peut pas émettre des rapports inexacts afin d'atteindre les objectifs à court terme?	***	***	***			
A5-11	Les responsables agissent-ils face à des symptômes révélateurs de pratiques incorrectes?	***	***	***			
A5-12	Les estimations sont-elles raisonnables (ou au contraire elles sont excessivement optimistes)?	***	***	***			
A5-13	Recourt-on à des conseils externes compétents?	**	***	***			
A5-14	Les mécanismes de remontée de l'information fonctionnent-ils de façon satisfaisante?	***	***	***			
A5-15	L'écoute des suggestions est-elle satisfaisante?	***	***	***			
A5-16	La vitesse d'exécution des tâches est-elle satisfaisante?	***	***	***			
A5-17	La vitesse de réaction aux changements est-elle appropriée?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
6. Compétences du personnel							
A6-1	Existe-t-il des descriptions de postes formelles ou informelles, ou d'autres moyens de définir les tâches correspondants aux postes?	***	***	***			
A6-2	Les dirigeants ont-ils analysé, de façon formelle ou informelle, les tâches associées aux postes, en tenant compte notamment du niveau de jugement qui doit être exercé par le titulaire du poste et du niveau de supervision nécessaire?	***	***	***			
A6-3	Les dirigeants ont-ils fixé, de façon suffisamment précise, les connaissances et aptitudes nécessaires à l'exécution de chaque fonction spécifique?	***	***	***			
A6-4	Est-il prouvé que les employés disposent des connaissances et aptitudes requises?	***	***	***			
7. Délégation de pouvoirs et domaines de responsabilité							
A7-1	L'affectation des responsabilités et la délégation de pouvoir sont-elles clairement définies?	***	***	***			
A7-2	L'organigramme de l'entreprise est-il formalisé?	***	***	***			
A7-3	A-t-on établi un organigramme pour chaque fonction?	***	***	***			
A7-4	L'organigramme est-il revu périodiquement?	***	***	***			
A7-5	Chaque membre du personnel bénéficie-t-il d'une délégation de pouvoirs et se voit-il attribuer des responsabilités spécifiques?	***	***	**			
A7-6	La prise de décisions correspond-elle aux responsabilités attribuées et aux pouvoirs délégués à la personne concernée?	***	***	***			
A7-7	Existe-t-il des descriptions de postes, au moins pour les membres de la direction et le personnel d'encadrement?	***	***	***			
A7-8	Si oui, y est-il fait référence aux responsabilités en matière de contrôle?	***	***	***			
A7-9	Les effectifs sont-ils en nombre suffisant, notamment dans les services informatique et comptable?	*	***	**			
A7-10	Le niveau de compétence du personnel est-il adapté à la taille de l'entreprise, la nature et la complexité des activités et des systèmes?	**	***	**			
A7-11	Les délégations de pouvoirs sont-elles compatibles avec les responsabilités attribuées?	***	***	***			
A7-12	Les pouvoirs nécessaires pour corriger les problèmes ou mettre en œuvre des améliorations sont-ils délégués à des employés d'un niveau hiérarchique approprié?	***	***	***			
A7-13	Si oui, ces personnes disposent-elles des compétences nécessaires et les limites de leur autorité sont-elles clairement définies?	***	***	***			
8. Politique en matière de ressources humaines							
A8-1	Les politiques et procédures actuelles visent-elles à recruter et à favoriser le développement du personnel compétent et digne de confiance, indispensable au fonctionnement d'un système de contrôle interne efficace?	***	***	***			
A8-2	Le processus de recrutement et la formation du personnel approprié font-ils l'objet d'une attention particulière?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
A8-3	Lorsque les politiques et les procédures ne sont pas documentés, les dirigeants font-ils part de leurs attentes quant aux critères de recrutement devant être appliqués ou participent-ils au processus de recrutement?	***	***	***			
A8-4	Les nouveaux arrivants sont-ils informés de leurs responsabilités et de ce que les dirigeants attendent d'eux?	***	***	***			
A8-5	Le personnel d'encadrement organise-t-il périodiquement des réunions avec les employés pour évaluer leurs performances et suggérer des améliorations?	***	***	**			
A8-6	Les manquements aux politiques et procédures approuvées font-ils l'objet de mesures disciplinaires appropriées?	***	***	***			
A8-7	Le personnel est-il informé que des mesures seront prises en cas de non-réalisation des performances attendues?	***	***	***			
A8-8	L'intégrité et les règles d'éthique constituent-elles un critère d'évaluation des performances?	***	***	***			
A8-9	Est-il procédé à une vérification appropriée de l'historique du candidat à l'embauche, notamment en ce qui concerne des actions ou activités passées qui seraient jugées inacceptables par l'entité?	***	***	***			
A8-10	Des critères en matière de promotion et d'augmentation de salaires sont-ils clairement précisés, de telle sorte que chaque individu sache ce que les dirigeants attendent de lui avant toute promotion?	***	***	***			
A8-11	Si oui, de tels critères mentionnent-ils l'adhésion aux normes de comportement?	***	***	***			
9. Politique en matière du contentieux							
A9-1	L'engagement du contentieux nécessite-t-il l'autorisation d'un responsable?	*	***	***			
A9-2	Donne-t-on la priorité à l'arbitrage institutionnel?	**	**	***			
A9-3	Le suivi de contentieux est-il satisfaisant?	**	***	***			
A9-4	Examine-t-on les rapports des avocats avant leur adoption officielle?	*	**	***			
A9-5	Le suivi de l'exécution des jugements est-il satisfaisant?	**	***	***			
A9-6	Les mesures évitant les possibilités de contentieux sont-elles efficaces?	***	***	***			
A9-7	La vitesse d'exécution du travail au service contentieux est-elle satisfaisante?	***	***	***			
10. Politique en matière de gestion juridique							
A10-1	A-t-on désigné un responsable du dossier juridique?	*	***	***			
A10-2	Dispose-t-on d'un manuel pour les actes sociaux récurrents?	*	**	***			
A10-3	Le dossier juridique contient-t-il le planning des opérations annuelles?	*	**	***			
A10-4	Tient-on des dossiers juridiques classant les documents dans l'ordre:						
	- chronologique?	*	***	***			
	- analytique?	*	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
A10-5	Tient-on pour les sociétés anonymes:						
	- un livre des conseils d'administration?	*	**	***			
	- un livre des assemblées?	*	**	***			
	- des registres de présence?	*	**	***			
A10-6	Les actes juridiques sont-ils signés sans retard?	**	***	***			
A10-7	Interdit-on les procès-verbaux qui indiquent l'existence de réunion sans tenir de réunion?	**	***	***			
A10-8	Les dossiers juridiques sont-ils conservés en toute sécurité?	*	**	***			
A10-9	Les actes juridiques sont-ils numérotés en continu par nature d'acte?	*	**	**			
A10-10	La société se fait-elle assister par un ou plusieurs consultants pour sa gestion juridique?	*	**	***			
A10-11	Les mesures prises pour se conformer à la réglementation spécifique aux sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne sont-elles satisfaisantes?	*	***	***			
A10-12	les contrats importants font-ils l'objet de consultations externe?	**	**	***			
A10-13	la mise au courant et la diffusion des réglementations sont-elles efficaces?	**	***	***			
11. Politique en matière de gestion fiscale							
A11-1	La transparence fiscale est-elle régie en politique générale?	**	***	***			
A11-2	Les mesures d'optimisation fiscale sont-elles performantes?	***	***	***			
A11-3	Se fait-on assister par un consultant en fiscalité?	**	***	**			
A11-4	Les procédures et mesures de formation fiscale sont-elles performantes?	**	***	***			
A11-5	Tient-on un planning des obligations fiscales de l'entreprise?	**	**	***			
A11-6	Le pilotage fiscal est-il efficace?	**	***	***			
A11-7	la mise au courant et la diffusion des réglementations fiscales sont-elles efficaces?	**	***	***			
A11-8	La formalisation des obligations et travaux fiscaux est-elle suffisante :						
	- manuel fiscal?	*	**	**			
	- recueil des textes applicables?	*	***	***			

II. Evaluation des risques

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Objectifs généraux							
B1-1	Les dirigeants ont-ils mis en place des objectifs généraux?	***	***	***			
B1-2	Ces objectifs sont-ils différents des objectifs génériques qui seraient communs à la plupart des entités?	***	**	**			
B1-3	Ces objectifs traduisent-ils clairement et complètement ce à quoi l'organisation souhaite parvenir, tout en tenant compte de ses spécificités?	***	***	***			
B1-4	La façon d'atteindre ces objectifs est-elle clairement exposée?	***	***	***			
B1-5	Les informations relatives aux objectifs fixés à l'échelle de l'entité sont-elles diffusées au personnel et au conseil d'administration?	***	***	***			
B1-6	Les responsables occupant une fonction clé, le personnel et le conseil réagissent-ils aux informations transmises par les dirigeants, ce qui prouverait que la communication entre les parties précitées est efficacement établie?	***	***	***			
B1-7	Les stratégies sont-elles liées aux objectifs généraux et sont-elles cohérents par rapport à ces derniers?	***	***	***			
B1-8	Le plan stratégique aborde-t-il, dans les grandes lignes, l'allocation de ressources et les priorités?	***	***	***			
B1-9	Les plans à long terme et les budgets sont-ils cohérents par rapport aux objectifs fixés à l'échelle de l'entité, la stratégie de cette dernière et les conditions du moment?	***	***	**			
B1-10	Les plans et budgets comportent-ils le niveau de détails nécessaires à chaque niveau de la hiérarchie?	***	***	**			
B1-11	Les hypothèses traduites dans les plans et budgets sont-elles raisonnable en tenant compte des expériences passées de l'entreprise et des conditions du moment?	***	***	**			
2. Objectifs fixés à l'échelle des activités							
B2-1	Des objectifs sont-ils établis pour chaque activité clé?	***	***	***			
B2-2	Les objectifs fixés à l'échelle des activités sont-ils cohérents par rapport :						
	- aux pratiques et performances passées de l'entreprise?	***	***	***			
	- aux objectifs fixés dans d'autres secteurs ou pour des fonctions analogues?	***	**	**			
B2-3	Si cette cohérence n'est pas démontrée, l'explication des disparités a-t-elle été recherchée?	***	**	**			
B2-4	Existe-t-il une corrélation entre les objectifs fixés à l'échelle des activités d'une part, et les objectifs généraux de l'entreprise et les plans stratégiques d'autre part?	***	***	**			
B2-5	Les objectifs fixés à l'échelle des activités sont-ils cohérents les uns par rapport aux autres?	***	***	***			
B2-6	Les objectifs liés à une activité donnée sont-ils complémentaires et se renforcent-ils mutuellement?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
B2-7	Les objectifs liés à une activité donnée permettent-ils de compléter et de renforcer les objectifs liés aux autres activités?	***	***	***			
B2-8	Les objectifs fixés à l'échelle des activités sont-ils revus de temps à autres pour s'assurer qu'ils sont toujours pertinents?	***	***	***			
B2-9	Les objectifs fixés à l'échelle des activités tiennent-ils suffisamment compte des spécificités des activités?	***	***	**			
B2-10	Les dirigeants ont-ils identifié les moyens qu'il sera nécessaire d'employer en vue de la réalisation des objectifs?	***	***	***			
B2-11	Existe-t-il des plans visant à la mise en place de tels moyens (financement, personnel, locaux, technologie)?	***	***	***			
B2-12	Les conditions de réalisation des objectifs fixés à l'échelle de l'entreprise (facteurs clés de réussite) ont-elles été identifiées?	***	***	***			
B2-13	Toutes les personnes occupant des postes à responsabilité participent-elles à l'établissement des objectifs et adhèrent-elles à ces derniers?	***	***	***			
3. Identification des risques							
B3-1	Les mécanismes mis en place pour identifier les risques issus de sources externes sont-ils suffisants?	***	***	***			
B3-2	Les dirigeants mettent-ils en place un processus permettant d'identifier les risques ayant trait:						
	- aux sources d'approvisionnement?	***	**	**			
	- aux évolutions technologiques?	***	**	**			
	- aux exigences des créanciers?	**	***	**			
	- aux actions de la concurrence?	***	***	**			
	- au contexte économique?	***	**	**			
	- au contexte politique?	***	**	**			
	- à la réglementation?	***	***	***			
- aux catastrophes naturelles?	***	**	**				
B3-3	Les mécanismes mis en place pour identifier les risques issus de sources internes sont-ils suffisants?	***	***	***			
B3-4	Les dirigeants mettent-ils en place un processus permettant d'identifier les risques ayant trait:						
	- aux ressources humaines, comme le risque de départ des cadres occupant des postes clés, ou celui résultant de changement de responsabilités?	***	***	**			
	- au financement, comme le risque d'insuffisance de financements nécessaires à l'exécution des projets ou à la poursuite de programmes-clés??	***	**	**			
	- aux relations sociales, comme le fait de disposer de systèmes de rémunération moins favorables que ceux des concurrents?	**	***	**			
	- aux systèmes d'information, comme l'insuffisance des plans de reprise en cas de défaillance des systèmes?	***	***	**			
B3-5	Tous les risques majeurs susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs fixés à l'échelle des activités sont-ils identifiés?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
B3-6	Le processus d'analyse des risques (y compris l'estimation de l'importance des risques, l'évaluation de la probabilité de réalisation des risques et la détermination des actions nécessaires) est-il exhaustif et pertinent?	***	***	***			
B3-7	Les risques identifiés sont-ils analysés par le biais de processus formalisés ou de façon informelle, dans le cadre des activités de gestion courantes?	***	***	***			
B3-8	Les risques identifiés ont-ils un rapport avec l'objectif correspondant?	***	***	***			
B3-9	L'analyse des risques s'effectue-t-elle avec la participation de responsables de niveaux hiérarchiques appropriés?	***	***	***			
4. Gestion des changements							
4.1 Evolution dans l'environnement externe							
B4-1	Existe-t-il des mécanismes permettant d'anticiper, d'identifier et de réagir à des faits et activités qui ont un impact sur la réalisation des objectifs fixés à l'échelle de l'entreprise et des activités?	***	***	**			
B4-2	Les changements sont-ils pris en compte dans le cadre du processus normal d'identification et d'analyse des risques, ou par le biais de mécanismes distincts?	***	***	***			
B4-3	Les risques et opportunités découlant des changements sont-ils pris en compte à des niveaux hiérarchiques suffisamment élevés pour que toutes leurs conséquences soient identifiées et que des plans d'action adéquats soient formulés?	***	***	**			
B4-4	Toutes les activités de l'entreprise fortement affectées par les changements sont-elles prises en compte dans le processus?	***	**	**			
4.2 Evolution dans l'environnement opérationnel							
B4-5	Y-a-t-il des études de marché permettant d'identifier les principaux changements au niveau de la structure de la clientèle, de ses préférences ou de ses habitudes d'achat?	***	**	*			
B4-6	L'entreprise est-elle informée des changements majeurs concernant la main-d'œuvre (en externe et en interne) ayant un impact sur les niveaux de compétence disponibles?	***	**	**			
B4-7	Des conseillers juridiques tiennent-ils les dirigeants régulièrement informés des conséquences de nouvelles législations?	**	**	***			
4.3 Changement touchant le personnel							
B4-8	Des mesures spéciales sont-elles prises en vue de s'assurer que le personnel nouvellement recruté comprend la culture de l'entité et agisse en harmonie avec celle-ci?	***	**	*			
B4-9	Tient-on compte de l'impact de la mutation de membres du personnel chargés d'activités de contrôle-clés?	***	***	**			
4.4 Changement ou refonte de systèmes informatiques							
B4-10	Existe-t-il des mécanismes permettant d'évaluer les conséquences de la mise en place de nouveaux systèmes?	***	***	**			
B4-11	Des procédures visant à reconsidérer le caractère adéquat des activités de contrôle existantes sont-elles mises en place lorsque de nouveaux systèmes informatiques sont mis en œuvre?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
B4-12	Les dirigeants savent-ils si les procédures de développement et de mise en service du système sont appliquées, malgré les pressions subies par le personnel pour "courcircuiter les procédures"?	***	***	**			
B4-13	Les dirigeants sont-ils en mesure de gérer la résistance du personnel au changement en cas de mise en place d'un nouveau système informatique, notamment par le biais de la formation?	***	***	**			
B4-14	L'impact de la mise en place de nouveaux systèmes sur les flux d'informations et les contrôles afférents sont-ils pris en compte?	***	***	**			
4.5 Croissance rapide							
B4-15	La capacité des systèmes est-elle augmentée en vue de gérer le plus rapidement possible les volumes d'informations croissants?	***	***	***			
B4-16	Le nombre d'employés affectés à l'exploitation informatique, aux services comptables et au traitement des données évolue-t-il parallèlement aux volumes?	**	***	***			
B4-17	Existe-t-il un processus permettant la révision des budgets et des prévisions?	***	***	*			
B4-18	Existe-t-il un processus permettant de prendre en compte les conséquences sur les autres services de l'entité d'un changement des objectifs et plan d'une unité donnée?	***	**	*			
4.6 Introduction de nouvelles technologies							
B4-19	Les informations relatives aux évolutions technologiques sont-elles obtenues par le biais de services d'informations, de consultants, de séminaires ou éventuellement de joint-ventures créées avec des sociétés à l'avant-garde du progrès en matière de recherche et de développement dans le domaine d'activité de l'entité?	***	**	NA			
B4-20	Les nouvelles technologies ou applications développées par la concurrence font-elle l'objet d'un suivi?	***	**	NA			
B4-21	Existe-t-il des mécanismes visant à tirer parti et à contrôler l'utilisation de nouvelles applications technologiques, et à incorporer celles-ci dans les processus de production ou les systèmes d'information?	***	***	NA			
4.7 Lancement de nouveaux produits, nouvelles activités et acquisitions							
B4-22	Est-on en mesure de prévoir de façon suffisamment précise les résultats d'exploitation et financiers?	***	**	*			
B4-23	L'adéquation des systèmes d'information et des opérations de contrôle par rapport aux nouveaux produits et aux nouvelles activités est-elle évaluée?	***	***	*			
B4-24	Des politiques de recrutement et de formation du personnel ayant les compétences nécessaires pour maîtriser les nouveaux produits ou les nouvelles activités sont-ils développés?	***	**	NA			
B4-25	Des procédures de reporting rapide des résultats et d'adaptation de la production et du marketing sont-elles mises en place?	***	***	NA			
B4-26	Les exigences en matière de présentation d'informations financières, de normes juridiques et réglementaires sont-elles identifiées et respectées?	**	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
B4-27	Les conséquences sur les autres produits et sur la rentabilité font-elles l'objet d'un suivi?	***	**	NA			
B4-28	La répartition des frais généraux est-elle modifiée en vue de refléter le coût de revient des produits?	**	***	**			
4.8 Restructurations internes							
B4-29	L'éventuel impact des réaffectations de personnel ou des réductions d'effectifs sur les activités de l'entité est-il analysé?	***	**	**			
B4-30	Les responsabilités de contrôle anciennement conférées à des personnes ayant été transférées ou licenciées sont-elles réattribuées?	***	**	**			
B4-31	L'impact de réductions significatives d'effectifs sur la motivation du personnel restant en poste est-il pris en compte?	***	*	*			
B4-32	Existe-t-il des moyens de se prémunir contre les agissements d'anciens employés mécontents?	***	**	***			
4.9 Activités menées à l'étranger							
B4-33	Les dirigeants se tiennent-ils au courant des développements survenant dans les pays où l'entreprise opère notamment dans le domaine de la politique, de la réglementation, des affaires, ainsi que dans le domaine socioculturel?	**	***	***			
B4-34	Le personnel est-il tenu informé des coutumes et règles à respecter dans ces pays?	***	*	**			
B4-35	Existe-t-il des procédures de substitution en cas d'interruption des activités ou des mécanismes de communication établis avec les antennes étrangères?	***	**	***			

III. Activités de contrôle

III.1. Organisation générale

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. L'architecture des locaux							
CA1-1	La surface des locaux est-elle appropriée?	**	*	**			
CA1-2	Les séparations entre les bureaux sont-elles conçues en verre transparent?	***	*	*			
CA1-3	Les dispositifs de fermeture des portes et de protection des locaux assurent-ils une bonne sécurité?	***	*	*			
CA1-4	A-t-on installé un système de vidéosurveillance dans les ateliers, dépôts et magasins?	***	*	*			
CA1-5	A-t-on installé un système de vidéosurveillance dans les bureaux administratifs?	***	*	*			
CA1-6	Dans les locaux à accès public, a-t-on dressé des obstacles qui séparent les employés du public et assurent la discrétion des travaux?	***	*	*			
CA1-7	Y-a-t-il des sorties de secours en cas d'incendie?	***	*	***			
CA1-8	L'architecture des locaux facilitent-elle l'accès des pompiers en cas d'incendie?	***	*	**			
2. Le secrétariat							
CA2-1	L'ouverture du courrier est-elle effectuée en présence d'un responsable?	**	***	***			
CA2-2	Le courrier fait-il l'objet d'un enregistrement à l'arrivée?	***	***	**			
CA2-3	Le secrétariat tient-il un chrono des copies du courrier arrivé?	***	**	**			
CA2-4	La transmission du courrier est-elle rapide?	***	***	***			
CA2-5	Tient-on un cahier de numérotation interne des achats?	**	***	*			
CA2-6	Le secrétariat appose-t-il les cachets :						
	- ORIGINAL, sur un seul original des factures d'achat?	*	***	*			
	- DOUBLE, sur les doubles des factures d'achats?	*	***	*			
CA2-7	Un responsable s'assure-t-il périodiquement de la réponse aux courriers?	**	**	***			
CA2-8	Les procédures prévoient-elles la signature obligatoire du courrier départ par un responsable?	***	**	***			
CA2-9	Le courrier départ fait-il l'objet d'enregistrement?	***	***	***			
CA2-10	Le secrétariat conserve-t-il une copie du courrier départ?	***	**	**			
CA2-11	Le courrier est-il expédié directement au destinataire après la mise sous enveloppe sans revenir au service émetteur?	***	**	***			
CA2-12	L'utilisation de timbre-poste est-elle contrôlée?	**	*	*			
CA2-13	Interdit-on l'utilisation du téléphone pour l'usage personnel?	***	*	*			
CA2-14	Contrôle-t-on l'usage du téléphone?	***	*	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CA2-15	Les appels téléphoniques de l'extérieur reçus par le standard sont-ils contrôlés?	***	*	*			
CA2-16	Les demandes d'appel de téléphone extérieur au standard sont-elles contrôlées?	***	*	*			
CA2-17	Les lignes téléphoniques accédant à l'extérieur ainsi que les lignes téléphoniques mobile :						
	- sont-elles affectées sous la responsabilité d'une personne désignée?	***	*	**			
	- accordées avec l'autorisation d'un responsable?	**	*	**			
	- avec un contrôle du respect du montant alloué?	***	*	*			
CA2-18	Le pilotage des frais de téléphone et de télécopie est-il dissuasif?	***	**	*			
CA2-19	La vitesse d'exécution des travaux de secrétariat est-elle satisfaisante?	***	***	**			
CA2-20	La communication du secrétariat avec les autres services est-elle satisfaisante?	***	***	**			
CA2-21	Le rangement des bureaux du secrétariat est-il impeccable?	**	*	*			
CA2-22	L'éducation et la formation du personnel de secrétariat sont-elles appropriées?	***	**	**			
3. Les imprimés							
CA3-1	Utilise-t-on la prénumérotation des imprimés?	***	***	**			
CA3-2	A l'usage des documents, veille-t-on au respect de la suite numérique des imprimés prénumérotés notamment lors du passage d'un carnet au suivant?	***	***	**			
CA3-3	Numérote-t-on les carnets d'imprimés vierges pour faciliter le respect de la suite numérique?	***	***	**			
CA3-4	Les procédures interdisent-elles la destruction des formulaires annulés?	***	***	**			
CA3-5	Mentionne-t-on le motif de l'annulation sur un formulaire annulé?	***	***	**			
CA3-6	Conçoit-on les liasses d'imprimés de telle sorte que chaque exemplaire :						
	- comporte l'inscription visible du destinataire?	*	**	*			
	- ne comporte que les éléments nécessaires au destinataire?	**	*	*			
CA3-7	L'utilisation des documents imprimables directement par le système informatique est-elle contrôlée et autorisée par un responsable?	***	***	**			
CA3-8	Les mentions légales obligatoires sont-elles portées sur les imprimés?	**	**	***			
CA3-9	Les imprimés sont-ils gérés dans un magasin ou par un service autonome?	***	**	**			
CA3-10	Les procédures prévoient-elles une méthode de contrôle des utilisations des imprimés?	***	**	**			
CA3-11	La destruction des imprimés hors d'usage nécessite-t-elle d'être autorisée?	***	**	**			
CA3-12	La protection des tampons est-elle satisfaisante?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
4. Les signatures autorisées							
CA4-1	S'assure-t-on que les signatures pratiquées sont intelligibles?	**	**	**			
CA4-2	Tient-on un registre des spécimens des signatures autorisées?	***	**	**			
CA4-3	Généralise-t-on le datage et la signature des rapports?	***	***	***			
CA4-4	Exige-t-on de toute personne qui a préparé un travail de le viser?	***	***	**			
5. Les archives							
CA5-1	A-t-on réservé un local adapté pour les archives?	**	**	***			
CA5-2	L'état de conservation des archives est-il satisfaisant?	**	**	***			
CA5-3	A-t-on désigné un responsable des archives?	***	**	**			
CA5-4	La méthode d'archivage est-elle formalisée?	***	**	***			
CA5-5	Tient-on un répertoire des archives?	***	**	***			
CA5-6	Veille-t-on à ce que ce répertoire soit constamment à jour?	***	**	***			
CA5-7	La méthode de suivi des documents empruntés aux archives est-elle satisfaisante?	**	**	***			
6. La sécurité et les assurances							
CA6-1	A-t-on désigné un responsable sécurité?	**	*	*			
CA6-2	Les sécurités sont-elles satisfaisantes :						
	- des personnes?	***	*	***			
	- des biens?	***	*	**			
	- des locaux?	***	*	**			
	- des documents?	***	**	***			
CA6-3	Les actifs d'une certaine valeur, y compris les ressources intellectuelles et les informations, sont-ils protégés contre tout accès et utilisation non autorisés?	***	**	**			
CA6-4	La philosophie générale en matière d'assurance est-elle satisfaisante?	***	**	**			
CA6-5	Fait-on appel à la concurrence en matière d'assurance?	***	*	*			
CA6-6	Les couvertures d'assurance sont-elles :						
	- complètes?	***	**	**			
	- effectuées pour des montants suffisants et constamment actualisés?	***	**	**			
CA6-7	La sécurité des hommes est-elle satisfaisante contre :						
	- les accidents de travail?	**	*	***			
	- les maladies professionnelles?	**	*	***			
CA6-8	Pratique-t-on la médecine préventive?	***	*	**			
CA6-9	Tient-on un livre des assurances constamment à jour?	**	***	**			
CA6-10	A-t-on établi un plan de sécurité :						
	- en cas d'incendie?	***	*	**			
	- contre les inondations et les dégâts des eaux?	***	*	**			
	- en cas de conflit collectif?	***	*	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CA6-11	Fait-on appel à des conseils externes ou à des audits des assurances?	***	*	**			
CA6-12	La mise au courant et la diffusion des réglementations sont-elles efficaces?	**	*	***			

III.2. Comptabilité							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Structure et place de la comptabilité							
CB1-1	Les objectifs de la comptabilité sont-ils clairement définis?	***	***	***			
CB1-2	Existe-t-il un organigramme des services comptables?	*	***	**			
CB1-3	Les comptables sont-ils indépendants des fonctions suivantes :						
	- Trésorerie?	***	***	*			
	- Commercial : achats et ventes?	***	***	*			
	- Personnel?	***	***	*			
	- Informatique?	**	***	**			
CB1-4	La comptabilité est-elle utilisée en tant qu'outil de gestion?	***	***	*			
CB1-5	La communication entre la comptabilité et les autres services est-elle satisfaisante :						
	- En amont de la comptabilité?	**	***	*			
	- En aval?	***	***	*			
CB1-6	La vitesse d'exécution et de réaction des services comptables est-elle satisfaisante?	***	***	**			
2. Culture d'entreprise							
CB2-1	La culture dominante des dirigeants favorise-t-elle la transparence?	***	***	***			
CB2-2	L'esprit comptable est-il rigoureux?	**	***	**			
CB2-3	Les comptables sont-ils attachés aux règles de l'art?	**	***	**			
CB2-4	Les comptables résistent-ils efficacement aux imperfections :						
	- écritures sans pièces justificatives?	**	***	***			
	- pièces justificatives insuffisantes?	**	***	***			
	- opérations en attente?	**	***	**			
	- autres?	**	***	**			
CB2-5	Le rôle de la comptabilité est-il reconnu par les dirigeants?	***	***	***			
CB2-6	Les responsables opérationnels sont-ils attentifs aux impératifs comptables?	***	***	***			
CB2-7	Les mécanismes de remonté de l'information sont-ils efficace?	***	***	**			
3. Documentation de la comptabilité							
CB3-1	Existe-t-il un plan comptable de l'entreprise?	*	***	***			
CB3-2	Les modifications apportées à ce plan comptable sont-elles soumises à un contrôle approprié?	*	***	***			
CB3-3	Existe-t-il des définitions détaillées des fonctions pour chaque personne au sein du service comptable?	**	***	**			
CB3-4	Ces définitions sont-elles régulièrement mises à jour?	**	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CB3-5	Ces définitions prévoient-elles le remplacement des personnes pendant la période des vacances?	**	***	**			
CB3-6	Existe-t-il un manuel (ou des notes de service) définissant les procédures comptables?	*	***	***			
CB3-7	Ce manuel est-il :						
	- régulièrement mis à jour?	*	***	***			
	- soumis au contrôle d'un responsable d'un niveau hiérarchique suffisant?	*	***	***			
CB3-8	La procédure en vigueur permet-elle de s'assurer que le manuel (et ses mises à jour) est diffusé à toutes les personnes concernées?	*	***	***			
CB3-9	La comptabilité utilise-t-elle des feuilles de travail spécialisées pour les contrôles normalisés (rapprochement, justifications, vérification de vraisemblance)?	*	***	**			
4. Situation comptable							
CB4-1	L'entreprise tient-elle une comptabilité analytique?	***	***	*			
CB4-2	L'entreprise tient-elle une comptabilité budgétaire?	***	***	*			
CB4-3	Les livres comptables obligatoires font-ils l'objet d'une mise à jour automatique et d'un soin particulier?	*	**	***			
CB4-4	La méthode de détermination des stocks est-elle performante?	***	***	**			
CB4-5	L'entreprise établit-elle des situations intermédiaires fréquentes (au moins une fois par trimestre)?	***	***	*			
CB4-6	Les comptes annuels sont-ils établis dans un délai performant?	***	***	**			
CB4-7	Les situations intermédiaires et les comptes annuels sont-ils analysés et justifiés compte par compte?	**	***	**			
CB4-8	Les chiffres comparatifs de la période précédente et les chiffres budgétaires sont-ils comparés avec les chiffres de l'année?	***	***	**			
CB4-9	Si oui, les variations et écarts sont-ils analysés?	***	***	**			
CB4-10	La justification des situations comptables est-elle toujours disponible et facilement accessible?	**	***	**			
CB4-11	Les auto-contrôles comptables sont-ils efficaces?	***	***	***			
5. Contrôle de la comptabilité							
CB5-1	L'entreprise est-elle assistée par un expert-comptable?	**	***	***			
CB5-2	La comptabilité est-elle encadrée et suivie par un expert-comptable salarié ou externe?	**	***	***			
CB5-3	Les situations comptables et comptes annuels sont-ils contrôlés par un expert-comptable?	**	***	***			
CB5-4	Les comptes annuels sont-ils certifiés par un auditeur indépendant (CAC)?	**	***	***			
6. Formation comptable							
CB6-1	Les services comptables disposent-ils d'une bibliothèque suffisante?	**	***	***			
CB6-2	L'entreprise est-elle abonnée aux revues comptables, fiscales, juridiques et financières?	**	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CB6-3	Les services comptables bénéficient-ils d'un plan de formation et d'éducation?	**	***	***			
CB6-4	Les comptables participent-ils à des séminaires de formation?	**	***	***			
CB6-5	Les responsables de la comptabilité s'intéressent-ils à la lecture et à la documentation?	**	***	***			
CB6-6	L'entreprise suit-elle l'évolution des techniques comptables et financières?	**	***	***			
CB6-7	Les comptables sont-ils soumis périodiquement à un bilan de compétence?	**	***	***			
7. Conservation des livres comptables et des pièces justificatives							
CB7-1	Les livres comptables sont-ils répertoriés dans un cahier d'inventaire?	*	***	***			
CB7-2	Les pièces justificatives sont-elles classées dans un ordre rationnel?	*	***	***			
CB7-3	Les livres et pièces des exercices non prescrits fiscalement sont-ils conservés distinctement?	*	**	***			
CB7-4	Les livres et pièces justificatives sont-elles archivés dans un local et dans des meubles assurant une bonne conservation?	*	**	***			
CB7-5	L'archivage permet-il de faciliter les recherches?	**	**	***			
CB7-6	Les archives comptables sont-elles répertoriées?	*	**	***			
CB7-7	Les mouvements des livres et pièces archivés font-ils l'objet d'un suivi assurant leur remise à l'endroit initial?	*	**	***			
8. Mise à niveau permanente							
CB8-1	La mise à niveau permanente fait-elle partie des préoccupations des responsables de la comptabilité?	***	***	***			
CB8-2	La mise au courant des réglementations est-elle efficace?	*	***	***			
CB8-3	Les mécanismes de communication des suggestions sont-ils opérationnels?	**	***	***			
CB8-4	Les faiblesses de contrôle interne signalées font-elles l'objet de solution réfléchies et rapides?	***	***	***			

III.3. Logiciel comptable							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Plan comptable							
CC1-1	La plan comptable est-il structuré en :						
	- classe?	NA	***	*			
	- Comptes principaux?	NA	***	*			
	- Comptes divisionnaires?	NA	***	*			
	- Sous-comptes ou comptes auxiliaires?	**	***	*			
CC1-2	Les sous-comptes sont-ils mécaniquement regroupés dans le compte divisionnaire, dans le compte principal et dans la classe?	NA	***	*			
CC1-3	Le plan comptable indique-t-il, à la demande, la date de création du compte?	NA	*	NA			
CC1-4	Peut-on éditer le plan comptable à tout moment?	NA	**	NA			
CC1-5	Peut-on éditer la liste des comptes créés au cours de l'exercice?	NA	*	NA			
CC1-6	Peut-on éditer la liste des comptes supprimés au cours de l'exercice en précisant leur date de suppression?	NA	*	NA			
CC1-7	Le système interdit-il la suppression ou la modification du libellé ou du numéro d'un compte mouvementé au cours de l'exercice?	NA	***	*			
CC1-8	Peut-on consulter le plan comptable sur écran pour faire des recherches en cours de saisie?	NA	*	NA			
CC1-9	Le plan comptable précise-t-il l'existence, éventuelle, de comptes centralisateurs?	NA	**	NA			
CC1-10	Le système interdit-il la création de deux numéros de comptes identiques?	NA	***	*			
2. Saisie des écritures							
CC2-1	Le logiciel saisit-il les écritures par journal?	NA	**	**			
CC2-2	Le logiciel classe-t-il automatiquement les écritures par ordre chronologique?	NA	***	***			
CC2-3	La logiciel permet-il le suivi automatique des numéros de pièces saisies?	NA	**	**			
CC2-4	La logiciel permet-il la numérotation automatique des écritures saisies?	NA	**	**			
CC2-5	Le logiciel permet-il l'affichage permanent du solde de l'écriture?	NA	**	**			
CC2-6	Le logiciel permet-il l'affichage permanent des lignes précédentes?	NA	**	**			
CC2-7	Le logiciel permet-il la copie automatique d'information identique?	NA	*	NA			
CC2-8	Le logiciel permet-il l'affichage du rapprochement des règlements avec les factures pour le lettrage automatique?	NA	***	NA			
CC2-9	Le logiciel permet-il un nombre de caractères suffisant pour le libellé (environ 35 caractères)?	NA	*	NA			
CC2-10	Le logiciel permet-il de mentionner le compte de contrepartie?	NA	*	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CC2-11	Le logiciel permet-il l'affichage des totaux et la vérification de la stricte égalité entre les débits et les crédits?	NA	***	**			
CC2-12	Le logiciel permet-il de saisir un nombre illimité d'enregistrements par écriture comptable?	NA	**	*			
CC2-13	Le logiciel permet-il de choisir le mode de saisie des journaux par pièce, par journée ou par mois?	NA	**	*			
CC2-14	Le logiciel refuse-t-il avec blocage instantané en fin d'écriture lorsque les montants ne sont pas équilibrés?	NA	***	**			
CC2-15	Le logiciel rapproche-t-il la date de valeur comptable avec la période de saisie avec blocage de contrôle?	NA	***	**			
CC2-16	Le logiciel rejette-t-il les écritures comportant un code de compte ne figurant pas au plan comptable avec blocage?	NA	***	**			
CC2-17	Le logiciel contrôle-t-il la nature des enregistrements sur les zones de saisie avec signalement instantané des anomalies?	NA	***	**			
CC2-18	Le logiciel met-il en garde lorsque le solde de la caisse devient créditeur?	**	***	***			
CC2-19	Le logiciel émet-il un brouillard de saisie?	**	***	**			
CC2-20	Le logiciel permet-il de modifier les écritures avant validation?	*	***	*			
CC2-21	Le logiciel impose-t-il l'imputation au compte individuel de base en interdisant toute imputation directe au compte de regroupement?	NA	***	*			
CC2-22	Le logiciel interdit-il toute modification d'écriture après validation des écritures sauf dans des cas particuliers et par un responsable désigné par la direction générale?	**	***	***			
CC2-23	Le logiciel rejette-t-il avec blocage instantané toute saisie d'écriture mouvementant un compte caisse en dehors du journal de caisse?	NA	***	**			
CC2-24	Le logiciel rejette-t-il avec blocage instantané toute saisie d'écriture mouvementant un compte banque en dehors du journal de banque concerné?	NA	***	**			
CC2-25	Le logiciel répartit-il l'exercice en 12 périodes au moins correspondant chacune à un mois au plus?	**	***	**			
CC2-26	Le logiciel permet-il de saisir sur toutes les périodes non clôturées?	NA	***	*			
CC2-27	Le logiciel interdit-il des saisir sur une période clôturée?	NA	***	***			
3. Les traitements							
CC3-1	Le logiciel est-il multi-sociétés?	**	**	NA			
CC3-2	Le logiciel est-il multi-exercices?	**	***	*			
CC3-3	Le logiciel peut-il procéder à la sommation de plusieurs comptabilités?	*	**	*			
CC3-4	Le logiciel conserve-t-il tous les détails des comptes même lorsqu'il y a centralisation ou sommation de mouvements?	**	***	**			
CC3-5	Le logiciel affecte-t-il la contrepartie systématique pour les écritures passées dans les journaux de banque et de caisse?	*	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CC3-6	Les centralisations se font-elles toujours en mouvements et jamais en soldes?	NA	***	**			
CC3-7	Le logiciel conserve-t-il en mémoire la balance finale des deux exercices précédents?	NA	***	***			
CC3-8	Les temps de réponse en cas de consultation sont-ils acceptables?	**	**	NA			
CC3-9	Le logiciel permet-il de déterminer l'état des écritures en cours de validation en cas de rupture des traitements?	**	***	*			
4. Points communs aux restitutions informatiques							
CC4-1	Les états émis contiennent-ils sur chaque page :						
	- Le titre du document?	*	***	**			
	- Le nom de l'entreprise concernée?	*	***	**			
	- La période traitée?	*	***	**			
	- L'horodatage de l'édition?	*	***	**			
	- La pagination continue?	*	***	**			
	- L'édition des totaux en fin de chaque page et le report sur la page suivante?	*	***	**			
	- Est-il possible d'identifier la première et la dernière page?	*	***	**			
CC4-2	Toutes édition ou tout écran précise-t-il les écritures validées et celles qui ne le sont pas?	**	***	*			
CC4-3	Les titres des écrans menus sont-ils exprimés en langage naturel intelligible pour tous?	***	***	*			
CC4-4	Toute édition sur papier peut-elle faire l'objet d'une consultation sur écran?	**	**	NA			
5. Le journal général - les journaux comptables							
CC5-1	Les écritures saisies font-elles l'objet obligatoirement de l'édition d'un journal exhaustif jour par jour dans l'ordre chronologique?	*	***	***			
CC5-2	Le logiciel permet-il d'édition à la demande la liste des journaux mouvementés et non édités?	NA	**	**			
CC5-3	Le logiciel permet-il de rééditer tous les journaux mouvementés à tout moment tout au long de l'exercice?	NA	**	**			
CC5-4	Le logiciel édite-t-il un état mensuel centralisant les mouvements de tous les journaux mouvementés au cours du mois pour les besoins de la tenue de journal général légal coté et paraphé?	NA	**	***			
CC5-5	Le logiciel vérifie-t-il que le total de l'état mensuel de centralisation correspond strictement aux totaux des mouvements des journaux, au total du grand-livre et au total de la balance générale?	*	***	***			
CC5-6	Le logiciel impose-t-il un arrêté mensuel obligatoire minimum de tous les journaux?	*	***	***			
CC5-7	Le logiciel permet-il de rééditer tous les états mensuels de centralisation de l'exercice à tous moment?	*	**	**			
CC5-8	Le logiciel donne-t-il la possibilité de créer librement les journaux auxiliaires?	*	***	*			
CC5-9	Le logiciel interdit-il la suppression d'un journal mouvementé ?	*	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
6. Le grand-livre							
CC6-1	Le grand-livre peut-il être édité totalement ou partiellement à tout moment?	*	***	**			
CC6-2	Le grand-livre peut-il être édité au choix avec ou sans cumul de certains mouvements à l'intérieur des comptes (mouvements lettrés ou mouvements antérieurs)?	*	**	*			
CC6-3	Peut-on consulter les comptes du grand-livre de son choix à tout moment?	**	**	*			
CC6-4	Peut-on consulter totalement ou partiellement les comptes du grand-livre au stade de regroupement de son choix?	*	**	*			
CC6-5	Peut-on décider des comptes à éditer et de leur stade de regroupement?	*	**	*			
CC6-6	Lorsque le logiciel prévoit l'édition des comptes avec des cumuls, permet-il de restituer à la demande tous les détails des sommes cumulées?	*	**	*			
CC6-7	Le numéro du compte édité est-il rappelé à chaque changement de page?	*	**	NA			
CC6-8	Le logiciel garantit-il la stricte égalité entre les totaux des mouvements du grand-livre, des mouvements de la balance et des mouvements des journaux?	*	***	*			
CC6-9	Le logiciel impose-t-il, avec blocage avant clôture, l'édition d'un grand-livre de l'année récapitulatif de l'ensemble de l'exercice avec tous les mouvements lettrés et non lettrés de l'exercice?	**	**	***			
7. La balance							
CC7-1	Le logiciel permet-il l'édition totale ou partielle de la balance à tout moment?	*	***	**			
CC7-2	Le logiciel permet-il l'édition d'une balance âgée à tout moment pour les comptes de tiers?	***	**	*			
CC7-3	La balance générale est-elle éditée en mouvements et en soldes?	*	**	*			
CC7-4	Le logiciel garantit-il la stricte concordance entre la balance générale et les balances auxiliaires?	*	***	**			
CC7-5	Le logiciel garantit-il la stricte concordance entre les mouvements de la balance et les mouvements du grand-livre et ceux des journaux?	*	***	**			
8. Le lettrage des comptes							
CC8-1	Le logiciel procède-t-il au lettrage automatique des comptes de tiers sur option?	***	***	*			
CC8-2	Le logiciel contient-il un lettrage manuel?	***	***	*			
CC8-3	Le logiciel permet-il de rectifier le lettrage en cas d'erreur à tout moment de l'exercice en permettant toute modification ou suppression de lettrage?	***	***	*			
CC8-4	Les à nouveau de l'exercice sont-ils détaillés par écriture et ce pour les comptes lettrables?	***	***	*			
CC8-5	Lorsque les écritures lettrées sont cumulées à chaque compte du grand-livre, peut-on obtenir le détail des mouvements cumulés à la demande et à tout moment de l'exercice?	***	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
9. Les amortissements							
CC9-1	Le logiciel permet-il de gérer les immobilisations dans un grand-livre auxiliaire?	***	**	**			
CC9-2	Le logiciel permet-il de procéder automatiquement au calcul de l'amortissement et à sa comptabilisation mensuelle sur simple demande de l'opérateur pour un groupe de comptes d'immobilisations ou compte par compte?	***	**	*			
CC9-3	Le logiciel permet-il d'établir, à la demande, un état récapitulatif des immobilisations et amortissements précisant :						
CC9-4	- Le montant brut initial?	**	**	*			
	- Le montant des nouvelles entrées de l'exercice?	**	**	*			
	- le montant des sorties au cours de l'exercice?	**	**	*			
	- Le montant des amortissements au début de l'exercice?	**	**	*			
	- Le montant des amortissements générés au cours de l'exercice?	**	**	*			
CC9-5	- Le montant des amortissements des immobilisations sorties?	**	**	*			
	Le logiciel permet-il de fournir tous les détails des montants récapitulatifs figurant dans l'état des immobilisations et amortissements?	*	**	**			
10. Les états financiers							
CC10-1	Le logiciel permet-il l'édition du bilan et des comptes de résultats à l'état où se trouvent les écritures à tout moment?	**	**	NA			
CC10-2	Le logiciel permet-il l'établissement de l'annexe aux comptes annuels?	**	**	NA			
CC10-3	Le logiciel permet-il de détailler en annexe aux comptes regroupés aux états de synthèse?	**	**	NA			
CC10-4	Le logiciel garantit-il la stricte concordance des soldes du grand-livre et de la balance avec les soldes des comptes regroupés aux états de synthèse?	**	***	**			
CC10-5	Le logiciel comprend-t-il des contrôles analytiques et de vraisemblance sur les états de synthèse?	**	*	NA			
CC10-6	Le logiciel permet-il d'éditer des états de synthèse arrondis en dinars ou en milliers de dinars à la demande?	*	*	NA			
CC10-7	Le logiciel permet-il d'informer sur les changements introduits au niveau des regroupements des comptes?	*	**	**			
CC10-8	Le logiciel permet-il la génération du tableau de financement ?	*	**	NA			
CC10-9	Le logiciel permet-il la génération du tableau de flux de trésorerie?	**	**	NA			
CC10-10	Le logiciel permet-il la génération des déclarations de TVA, de droit de consommation et des autres taxes parafiscales?	**	*	***			
CC10-11	Le logiciel permet-il la génération de la déclaration annuelle des commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires et loyers?	**	*	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
11. La clôture des comptes							
CC11-1	Le logiciel demande-t-il de procéder à la sauvegarde préalable avant d'accepter une demande de clôture d'un exercice?	**	***	***			
CC11-2	Le logiciel rejette-t-il la clôture de l'exercice si toutes les périodes de l'année ne sont pas clôturées?	*	***	***			
CC11-3	Le logiciel vérifie-t-il la stricte concordance des états comptables et l'absence de toutes anomalies arithmétiques avant d'accepter une demande de clôture définitive?	*	***	***			
CC11-4	A la clôture, le logiciel remet-il les comptes de gestion et de résultat à zéro?	*	***	***			
CC11-5	A la clôture, le logiciel prépare-t-il les à nouveau pour la réouverture de l'exercice suivant?	*	***	***			
CC11-6	A la clôture, le logiciel calcule-t-il le résultat net aussi bien par les comptes de gestion et de résultat que par les comptes de bilan en s'assurant de leur parfaite concordance?	*	***	***			
CC11-7	A la clôture, le logiciel édite-t-il un grand-livre complet de l'année?	*	***	***			
CC11-8	A la clôture, le logiciel édite-t-il une balance de clôture?	*	***	***			
CC11-9	A la clôture, le logiciel édite-t-il un historique des centralisations des journaux pour les besoins de la tenue du journal général coté et paraphé?	*	**	***			
CC11-10	Le logiciel permet-il une clôture provisoire?	**	***	*			
CC11-11	Le logiciel permet-il une réouverture provisoire de l'exercice suivant?	**	***	*			
CC11-12	Le logiciel permet-il de vérifier le résultat dégagé par une demande de confirmation avant de procéder à la clôture définitive?	**	***	**			
CC11-13	Après clôture, le logiciel interdit-il toute modification des comptes clôturés?	**	***	***			
CC11-14	Les états générés à l'occasion de la clôture définitive portent-ils la mention systématiquement reproduite sur toutes les pages de "clôture définitive"?	**	***	***			
12. La réouverture des comptes							
CC12-1	Le logiciel permet-il de rouvrir provisoirement un exercice avant la clôture définitive de l'exercice précédent?	**	***	**			
CC12-2	Le logiciel reprend-t-il les à nouveau automatiquement?	**	***	**			
CC12-3	Le logiciel reprend-t-il les à nouveau des comptes lettrables en détails, mouvement par mouvement?	**	***	**			
CC12-4	Le logiciel édite-t-il un journal des à nouveau?	**	***	**			
13. La documentation du logiciel							
CC13-1	Le logiciel est-il assorti d'une documentation?	***	***	**			
CC13-2	La documentation comprend-t-elle un diagramme d'enchaînement logique des applications indiquant :						
	- Les programmes à utiliser?	**	**	*			
	- Les fichiers concernés?	**	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- Et, les reprise possibles (niveau de reprise, restauration de fichiers à effectuer, etc...)?	**	**	*			
CC13-3	La documentation comprend-t-elle un dossier utilisateur ou une fonction aide intégrée?	**	***	*			
CC13-4	Le dossier utilisateur décrit-il l'ensemble des fonctions du logiciel?	**	***	*			
CC13-5	Le dossier utilisateur décrit-il les conditions d'activation et d'arrêt?	**	***	*			
CC13-6	Le dossier utilisateur décrit-il la description des commandes?	**	***	*			
CC13-7	Le dossier utilisateur décrit-il le recueil des codes utilisés?	**	***	*			
CC13-8	Le dossier utilisateur décrit-il la mise à jour des fichiers, l'édition des états et les affichages sur écran?	**	***	*			
CC13-9	Le dossier utilisateur décrit-il les traitements à exécuter et les résultats obtenus?	**	***	*			
CC13-10	Le dossier utilisateur décrit-il les messages d'anomalies avec l'explication de leur cause?	**	***	*			
CC13-11	Le dossier utilisateur décrit-il le mode de traitement des incidents?	**	***	*			
CC13-12	Le dossier utilisateur permet-il la description des menus?	**	***	*			
CC13-13	le dossier utilisateur décrit-il les procédures de sauvegarde et de restauration des fichiers?	**	***	*			
CC13-14	La documentation comprend-t-elle un dossier exploitation décrivant :						
	- les procédures de reprises?	***	***	**			
	- Les éditions attendues?	**	***	**			
	- Les contrôles en exploitation?	**	***	**			
14. Autres fonctions d'aide à la gestion							
CC14-1	Le logiciel établit-il un rapprochement bancaire automatique?	**	*	*			
CC14-2	Le logiciel gère-t-il le portefeuille effets à recevoir?	**	*	*			
CC14-3	Le logiciel gère-t-il les effets à payer?	**	*	*			
CC14-4	Le logiciel procède-t-il aux calculs des intérêts bancaires?	**	*	*			
CC14-5	Le logiciel permet-il de gérer des comptes d'abonnement?	**	*	*			
CC14-6	Le logiciel permet-il de procéder à des travaux de simulation extra-comptable à partir des états de synthèse à une date donnée?	**	*	*			
CC14-7	Le logiciel permet-il de procéder au contrôle budgétaire?	**	*	*			
CC14-8	Le logiciel permet-il d'intégrer une comptabilité de gestion?	**	*	*			
CC14-9	Le logiciel permet-il de générer le tableau de détermination du résultat fiscal?	**	*	*			
15. Vitesse d'exécution							
CC14-1	les temps d'attente sont-ils acceptables :						
	- saisie?	***	***	NA			
	- traitement?	***	***	NA			
	- restitutions?	***	***	NA			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- clôture?	***	***	NA			
	- restauration?	***	***	NA			
CC14-2	L'utilisation des différentes fonctions est-elle commode?	***	***	*			
CC14-3	Les instructions d'aide mises à la disposition de l'utilisateur sont-elles pertinentes et complètes?	***	**	NA			

III.4. Contrôle de gestion							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Place de contrôle de gestion							
DA1-1	Les objectifs du contrôle de gestion sont-ils clairement définis?	***	***	**			
DA1-2	L'état d'esprit des dirigeants favorise-t-il le contrôle de gestion?	***	***	**			
DA1-3	La culture dominante accorde-t-elle une place prépondérante au contrôle de gestion?	***	***	**			
DA1-4	Le contrôle de gestion est-il perçu comme étant utile par les cadres dirigeants?	**	**	***			
DA1-5	La contribution de gestion à la compréhension des facteurs clés de succès est-elle pertinente?	***	***	**			
DA1-6	Les objectifs fondamentaux de la planification sont-ils convenablement communiqués aux personnes impliqués?	***	***	***			
2. Contrôleurs de gestion							
DA2-1	Les contrôleurs de gestion sont-ils choisis parmi les cadres les plus compétents et les plus talentueux?	***	***	*			
DA2-2	Les mécanismes de remontée de l'information sont-ils efficaces?	***	***	**			
3. Organisation du travail							
DA3-1	La documentation des travaux des contrôleurs de gestion est-elle satisfaisante?	***	***	*			
DA3-2	Les auto-contrôles des travaux et conclusions des contrôleurs de gestion sont-ils efficaces?	***	***	*			
DA3-3	Le contrôle de gestion fait-il participer les cadres et responsables concernées par ses travaux?	**	**	**			
DA3-4	Le contrôle de gestion fait-il valider les conclusions et travaux par les personnes concernées?	**	**	*			
DA3-5	La communication entre le contrôle de gestion et les autres services est-elle satisfaisante :						
	- en amont?	***	***	*			
	- en aval?	***	***	*			
DA3-6	La connaissance et la prise en compte des contraintes de l'environnement et des tendances lourdes est-elle satisfaisante?	**	**	**			
DA3-7	La vitesse d'exécution et de réaction du contrôle de gestion est-elle satisfaisante?	**	**	**			
4. Stratégie de développement							
DA4-1	La direction générale a-t-elle formalisé sa stratégie pour les cinq prochaines années?	***	***	*			
DA4-2	Si oui, la stratégie définie couvre-t-elle :						
	- les principaux choix de politique générale?	**	***	**			
	- la politique produit?	***	***	**			
	- la politique technologie?	*	***	**			
	- la politique commerciale?	*	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- le système d'information?	*	**	**			
	- la politique de ressources humaines?	**	**	***			
DA4-3	Le document définissant la stratégie est-il soumis à l'approbation de l'organe de direction?	**	*	***			
5. Procédures budgétaires							
DA5-1	Les budgets pour l'année suivante sont-ils élaborés au cours du dernier trimestre de l'année au plus tard ?	**	***	*			
DA5-2	Le budget général est-il détaillé en budget de base :						
	- Budget de ventes ?	***	**	*			
	- Budget de production?	***	***	*			
	- Budget des achats consommés et marge sur cout matière ?	***	*	*			
	- Budget des frais de personnel?	***	**	*			
	- Budget d'investissement ?	**	***	*			
	- Budget de trésorerie?	***	***	*			
DA5-3	Les budgets de base sont-ils élaborés avec la participation des responsables opérationnels ?	***	*	*			
DA5-4	Les procédures assurent-elle la vraisemblance des chiffres prévisionnels ?	**	**	*			
DA5-5	Les budgets sont-ils détaillés mois par mois ?	***	***	*			
DA5-6	Les procédures assurent-elles que les méthodes budgétaires sont identiques aux méthodes comptables d'évaluation et de classement?	**	*	*			
DA5-7	La plaquette budgétaire comprend-t-elle au minimum :	***	*	**			
	- Un compte résultat prévisionnel?	**	*	*			
	- Un budget de trésorerie?	**	***	*			
	- Un bilan prévisionnel ?	**	***	**			
	- Un tableau de financement prévisionnel?	*	***	**			
	- Et, une annexe aux comptes prévisionnels ?	**	**	*			
DA5-8	Les comptes prévisionnels sont-ils soumis à un audit indépendant ?	**	***	*			
DA5-9	La plaquette budgétaire est-elle soumise à l'organe de direction ?	***	***	***			
6. Etats de gestion, tableau de bord et états de pilotage							
DA6-1	Les procédures permettent-elles l'élaboration quotidienne des états de:						
	- Ventes ?	***	**	*			
	- Production?	***	**	*			
	- Marge sur cout matière réelle ou estimée ?	***	**	*			
	- Encaissements, décaissements?	**	***	*			
DA6-2	Les procédures permettent-elles de signer quotidiennement les défaillances et anomalies ?	**	**	***			
DA6-3	Les états quotidiens comprennent-ils le contrôle budgétaire ?	***	**	*			
DA6-4	Les procédures prévoient-elles la production hebdomadaire des états :						

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- Situation des clients et comptes rattachés ?	**	**	*			
	- Situation des fournisseurs et comptes rattachés ?	**	**	**			
	- Projection financière ?	**	***	**			
DA6-5	La fiabilité des méthodes de collecte et de traitement pour l'élaboration des états de gestion est-elle satisfaisante ?	***	***	*			
7. Contrôle budgétaire							
DA7-1	Etablit-on une situation comptable mensuelle ?	***	***	*			
DA7-2	Procède-t-on au contrôle budgétaire mensuellement ?	***	***	**			
DA7-3	Le contrôle budgétaire donne-t-il lieu à un rapport écrit ?	*	***	*			
8. Actualisation des comptes prévisionnels							
DA8-1	Procède-t-on à l'actualisation des comptes prévisionnels au moins une fois par an ?	**	*	*			
DA8-2	Les comptes prévisionnels corrigés sont-ils soumis à l'approbation de l'organe de direction ?	**	**	*			
DA8-3	Les principales modifications introduites au budget initial sont-elles expliquées et motivées ?	**	**	*			
9. Rentabilité des produits							
DA9-1	Procède-t-on à l'étude systématique de rentabilité des nouveaux produits ?	***	*	*			
DA9-2	Procède-t-on à l'étude périodique (au moins une fois par an) de la rentabilité des produits ?	***	**	*			
DA9-3	La politique des prix de vente est-elle définie clairement ?	***	***	*			
10. Dossier annuel de gestion							
DA10-1	Etablit-on annuellement un dossier annuel de gestion ?	*	***	**			
11. Rapport d'activité							
DA11-1	Les principales fonctions de l'entreprise établissent-elles un rapport d'activité :						
	- Mensuel?	***	***	*			
	- Annuel?	***	***	**			
DA11-2	Les rapports d'activité sont-ils examinés par un staff de direction?	***	***	***			
DA11-3	Les procédures assurent-elles le suivi d'exécution des décisions prises?	***	***	**			
12. Mise à niveau permanente du contrôle de gestion							
DA12-1	La mise à niveau permanente du contrôle de gestion est-elle efficace?	**	**	*			
DA12-2	La mise au courant des réglementations est-elle efficace?	**	*	***			
DA12-3	Les mécanismes de communication des suggestions sont-ils opérationnels?	***	*	*			
DA12-4	Les faiblesses de contrôle interne signalées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides?	**	**	*			

III.5. Informatique							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Organisation et structure							
DB1-1	Les objectifs de l'informatique sont-ils clairement définis?	*	***	***			
DB1-2	Existe-il un organigramme des services informatiques?	*	**	**			
DB1-3	Le service informatique est-il rattaché directement de la direction générale?	**	**	***			
DB1-4	Les procédures de séparation des fonctions sont-elles satisfaisantes :						
	- Les informations ne sont pas habilitées à exercer des fonctions en dehors du champ d'action de la fonction informatique.	**	**	*			
	- Les chefs de projet, analystes et programmeurs ne sont pas habilités à exercer des fonctions dévolues à l'exploitation et vice-versa pour les équipes d'exploitation.	**	**	*			
	- Les ingénieurs système ne sont pas habilités à développer des applications, ou à exercer des fonctions d'exploitation	***	**	*			
	- Les programmeurs ne peuvent pas exercer des fonctions d'utilisateur.	***	**	*			
DB1-5	La procédure de sélection et de maintien du personnel assure-t-elle de s'entourer d'informaticiens compétences et talentueux ?	***	*	*			
DB1-6	L'architecture du système informatique est-elle appropriée et cohérente avec les objectifs et stratégies de l'entreprise ?	***	***	**			
DB1-7	L'informatique est-elle dotée d'un manuel des procédures ?	***	***	***			
DB1-8	Les procédures de gestion du personnel sont-elles adaptées aux risques liés à la fonction informatique :						
	- Recrutement ?	**	*	*			
	- Formation permanente ?	**	*	*			
	- Evaluation périodique ?	*	***	*			
	- Départ en vacances obligatoire ?	*	**	**			
	- Evolution de la compétence ?	***	*	**			
DB1-9	Les mécanismes de remontée de l'information sont-ils efficaces ?	**	**	**			
DB1-10	La documentation technique (livres, revues...) est-elle satisfaisante ?	**	***	**			
DB1-11	L'équipement informatique est-il assuré de façon satisfaisante ?	**	*	*			
2. Règles générales de travail							
DB2-1	Les informaticiens tiennent-ils des dossiers de travail pour documenter leurs missions ?	***	**	**			
DB2-2	La vitesse d'exécution des travaux informatiques est-elle satisfaisante ?	**	**	**			
DB2-3	Les auto-contrôles des travaux informatiques sont-ils efficaces ?	***	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB2-4	L'écoute des utilisateurs est-elle satisfaisante?	***	*	*			
DB2-5	Les travaux informatiques font-ils l'objet d'une validation par les personnes concernées ?	***	**	*			
DB2-6	La communication de l'informatique avec les autres services est-elle satisfaisante:						
	- en amont	**	**	**			
	- en aval	**	**	**			
3. Plan informatique - Etudes							
DB3-1	L'entreprise établit-elle un plan informatique ?	***	**	**			
DB3-2	Le plan informatique traite-il :						
	- Les objectifs généraux du système d'information ?	**	**	*			
	- Le niveau d'informatisation souhaité ?	**	**	**			
	- L'estimation des besoins en:	***	**	*			
	• matériels ?	***	*	**			
	• développement d'applications ?	***	**	*			
	• acquisition des progiciels ?	***	***	**			
	• et formation du personnel informatique et des utilisateurs ?	***	**	**			
DB3-3	Procède-t-on à une étude pour choisir le système informatique ?	***	**	**			
DB3-4	Le choix entre progiciel et programmation propre résulte-t-il d'une étude ?	*	**	**			
4. Développement							
DB4-1	Les développements des systèmes sont-ils effectués selon une méthodologie ?	***	**	**			
DB4-2	Les représentants des sévices utilisateurs, y compris le service comptable, participent-ils à la mise au point des applications et programmes ?	***	**	**			
DB4-3	Les fonctions de programmation sont-elles séparées des fonctions d'exploitation?	***	**	**			
DB4-4	L'étude fonctionnelle prend-t-elle en compte :	**	*	**			
	- la philosophie des contrôles au niveau de la fonction informatique ?	***	**	**			
	- la philosophie des contrôles manuels et informatisés au niveau du système ?	***	**	**			
	- les procédures de sauvegarde, de restauration et reprise ?	**	***	***			
	- la formation nécessaire des informaticiens ?	**	**	**			
	- la formation nécessaire des utilisateurs ?	***	***	*			
DB4-5	La conception des applications et la programmation sont-elles établies selon des normes ?	**	*	***			
DB4-6	Chaque projet d'application est-il examiné et approuvé par la direction générale et les services utilisateurs concernés avant que l'on entreprenne la conception de l'application ?	*	*	*			
DB4-7	L'état d'avancement des travaux est-il examiné et comparé périodiquement avec le plan et le calendrier de travail ?	***	*	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB4-8	Une dernière approbation est-elle obtenue avant la mise en service de la nouvelle application ?	***	*	**			
DB4-9	Les applications et programmes sont-ils testés par les informaticiens et utilisateurs ?	**	*	**			
DB4-10	Les tests finals portent-ils sur l'ensemble de l'application, aussi bien sur les tâches manuelles qu'informatisées ?	***	*	*			
DB4-11	Les tests finals sont-ils conservés par l'entreprise ?	**	**	*			
DB4-12	Les contrôles effectués sur les traitements initiaux assurent-ils l'obtention de résultats complets et précis et empêchent-ils des changements non autorisés des fichiers ?	*	***	*			
DB4-13	La documentation est-elle constituée au fur et à mesure de l'avancement du projet dans les phases de développement ?	**	**	*			
5. Modifications							
DB5-1	Toute modification nécessite-t-elle l'autorisation préalable d'un responsable ?	***	***	***			
DB5-2	Est-il interdit aux opérateurs de modifier des programmes, si peu que ce soit ?	***	**	*			
DB5-3	Toute modification fait-elle l'objet d'une demande écrite des utilisateurs ?	***	***	*			
DB5-4	Toute modification est-elle effectuée sur des copies de programmes ?	***	***	**			
DB5-5	Toute modification est-elle testée avec des jeux d'essai avec des données simulées, ou avec des copies autorisées de fichiers réels ?	***	***	**			
DB5-6	La mise en production du ou des programme(s) modifié(s) est-elle précédée de l'accord du responsable hiérarchique, du programmeur et de l'utilisateur ?	***	***	*			
DB5-7	Les documentations sont-elles mises à jour à chaque modification :						
	- Analyse/ programmation?	***	**	*			
	- Exploitation ?	***	**	*			
	- Utilisateur ?	***	**	*			
6. Documentation							
DB6-1	Toutes les applications sont-elles documentées ?	***	***	***			
DB6-2	La rédaction de la documentation des applications est-elle claire?	***	*	*			
DB6-3	Tous les programmes sont-ils documentés ?	***	**	**			
DB6-4	La rédaction de la documentation des programmes est-elle claire?	***	*	*			
DB6-5	Dispose-t-on d'un guide utilisateur pour chaque application ?	**	*	*			
DB6-6	La rédaction de la documentation des guides utilisateurs est-elle claire ?	***	**	*			
DB6-7	La documentation comprend-t-elle :	***	*	*			
	- Un descriptif du système ?	***	*	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- Une liste des programmes établis et mis en œuvre et de leurs modifications ?	**	*	*			
	- Un dossier par programme comportant :						
	• l'objet et la description du programme ainsi que ses variantes successives ?	***	*	*			
	• l'analyse fonctionnelle et détaillée des chaînes de traitement et sous programmes ?	***	*	*			
	• Les éléments des essais et tests effectués sur le programme ?	***	**	*			
	• les instructions pour l'exploitation du programme et les contrôles à effectuer ?	***	*	*			
	• Les exemples des états et renseignements à produire ?	***	*	*			
	- Un manuel d'instructions donnant au personnel de l'exploitation les consignes précises pour le fonctionnement et l'exploitation du système et des programmes particuliers ?	***	*	*			
7. Intégrité							
DB7-1	Existe-il des procédures assurant l'intégrité des systèmes mis en production ?	***	*	*			
	Ces procédures permettent-elles un contrôle suffisant dans les domaines suivants :						
DB7-2	- Protection contre les accès non autorisés ?	**	**	*			
	- Journalisation des modifications ?	**	*	*			
	- Correspondance entre programmes d'exploitation sources et objets ?	**	*	*			
8. Organisation de la sécurité							
DB8-1	Existe-t-il une stratégie de la sécurité des accès logiques dans l'entreprise	***	***	***			
	Existe-t-il une stratégie de la sécurité portant sur la protection :	***	***	*			
DB8-2	- des accès physiques ?	***	*	**			
	- des procédures de sauvegarde, restauration et prise ?	***	***	*			
	- un plan de sauvegarde en cas de destruction physique du patrimoine informatique ?	**	***	*			
9. Accès physiques							
	Existe-il des procédures limitant l'accès physique aux actifs informatiques :						
	- Les utilisateurs ne sont pas admis dans les locaux de l'informatique ?	*	*	*			
	- Les pupitreurs, seuls ont accès à la salle machine ?	***	*	*			
	- Les pupitres n'ont pas accès à la bibliothèque ?	*	*	*			
DB9-1	- Les tiers accédants aux locaux informatiques font l'objet d'une autorisation préalable ?	***	***	**			
	- Les documentations ne sont accessibles qu'aux personnes autorisées :	***	***	***			
	• Documentation analyse/ programmation ?	***	***	*			
	• Documentation exploitation ?	***	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	• Documentation réseau ?	*	*	*			
	• Documentation base de données ?	**	**	*			
	• Documentation sécurité ?	***	***	***			
DB9-2	La gestion du système retenu est-elle satisfaisante pour traiter les problèmes suivants :						
	- vol ?	**	**	*			
	- démission, licenciement ?	**	*	*			
DB9-3	Le système de protection des accès physiques assure-t-il une protection 24 heures sur 24 par des procédés de gardiennage ?	***	**	*			
DB9-4	En cas de crise (mouvements sociaux, par exemple), les accès aux locaux informatiques peuvent-ils être fermés rapidement ?	**	*	**			
10. Incendie							
DB10-1	L'entreprise a-t-elle prise des mesures préventives au moment de l'implantation du matériel informatique ?	***	*	**			
DB10-2	L'entreprise a-t-elle des moyens de combattre l'incendie ?	***	*	*			
DB10-3	Existe-t-il des instructions incendie suffisamment connues du personnel informatique :						
	- Interdiction de fumer ?	***	*	*			
	- Nettoyage périodique ?	**	*	*			
	- Action à suivre en cas d'incendie ?	***	**	**			
	Les instructions incendie font-elles l'objet d'une formation adéquate et d'exercices périodiques ?	**	*	*			
11. Dégâts des eaux							
DB11-1	Existe-t-il des procédures suffisantes permettant de prévenir ou de limiter les dégâts des eaux ?	***	*	*			
12. Alimentation électrique							
DB12-1	Le système d'alimentation électrique est-il conforme aux normes de sécurité ?	***	***	***			
DB12-2	L'installation comprend-t-elle un transformateur d'isolement et régulateur de tension pour se prémunir des variations du courant électrique ?	**	*	*			
DB12-3	L'installation permet-elle la continuité de l'exploitation en cas de coupure électrique :						
	- Volant d'inertie ?	***	*	*			
	- Onduleur + batteries ?	***	*	*			
	- Onduleur + batteries + groupes électrogène ?	***	**	**			
13. Procédures de sauvegarde et de restauration							
DB13-1	Existe-t-il des procédures formalisées de sauvegarde et de restauration ?	***	*	*			
DB13-2	Les procédures de sauvegarde couvrent-elles également l'environnement de tests ?	***	*	*			
DB13-3	La périodicité des sauvegardes est-elle adaptée aux besoins de l'entreprise ?	**	***	**			
DB13-4	Pour les applications considérées comme vitales, est-il procédé à une duplication des sauvegardes ?	*	*	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB13-5	Un historique suffisant des jeux de sauvegarde est-il conservé ?	*	*	*			
DB13-6	Existe-t-il des procédures de stockage des sauvegardes hors site?	***	**	*			
DB13-7	Le stockage des sauvegardes sur site et hors site est-il réalisé dans des armoires ignifuges?	**	**	**			
DB13-8	Le stockage hors site est-il en dehors des locaux de fonction informatique?	***	**	*			
DB13-9	Les procédures de sauvegarde et de restauration sont-elles périodiquement testées ?	***	***	** *			
14. Organisation de l'exploitation							
DB14-1	Tient-on un journal d'exploitation intégré ou manuel pour noter :						
	- Les temps d'exécution?	***	**	*			
	- L'utilisation des programmes?	***	**	**			
	- L'utilisation des fichiers?	**	**	*			
	- Le contrôle des traitements finissant anormalement?	*	*				
	- L'enregistrement des incidents?	**	*	**			
DB14-2	Le personnel a-t-il des manuels d'applications et des méthodes générales décrivant toutes les phases d'exploitation?	***	*	*			
BD14-3	Y a-t-il une séparation entre les activités de développement et d'exploitation?	**	*	*			
BD14-4	Interdit-on aux équipes d'exploitation de corriger des erreurs?						
BD14-5	Interdit-on aux équipes d'exploitation de modifier les programmes et le contenu des fichiers?	***	*	***			
BD14-6	Des points de contrôle et de reprise sont-ils incorporés aux programmes?	**	**	*			
BD14-7	Les responsabilités et les circuits de correction d'erreurs et le recyclage des rejets sont-ils définis?	**	**	*			
BD14-8	L'ordinateur tient-il, enregistre-t-il les rejets et les erreurs et produit-il régulièrement un état des opérations restées en suspens (compte d'attente, listing...)?	**	***	**			
BD14-9	Les procédures et applications prévoient-elles que :						
	- Chaque document traité est identifié par une référence propre?	*	**	*			
	- Chaque document traité est classé dans un ordre rationnel pour en faciliter l'accessibilité ?	*	**	**			
	- Chaque élément de fichier de l'ordinateur a une référence?	***	***	***			
	- Chaque élément de fichier est classé dans un ordre rationnel pour en faciliter l'accessibilité?	**	**	**			
15. Gestion de la maintenance							
BD15-1	La périodicité des visites de maintenance est-elle suffisante pour une prévention efficace?	***	*	NA			
DB15-2	La vitesse d'exécution et de réaction de l'équipe maintenance est-elle satisfaisante?	***	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
16. Mise à niveau permanente informatique							
DB16-1	La mise à niveau permanente de l'équipe informatique est-elle efficace?	***	**	*			
DB16-2	La mise à niveau permanente des utilisateurs informatiques est-elle efficace?	***	***	***			
DB16-3	La mise au courant des réglementations est-elle efficace?	**	*	***			
DB16-4	Les mécanismes de communication des suggestions sont-ils opérationnels?	***	*	**			
DB16-5	Les faiblesses de contrôle interne signalées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides?	**	**	**			

III.6. Les investissements							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique générale							
CF1-1	La politique générale en matière d'investissement est-elle clairement définie ?	***	***	*			
CF1-2	Considère-t-on l'investissement comme une décision qui relève de la gestion stratégique de l'entreprise ?	***	**	*			
CF1-3	S'applique-t-on pour identifier et comprendre les facteurs clés de succès des investissements ?	***	**	*			
2. Personnel							
CF2-1	Le contrôle du respect des règles d'éthique et d'intégrité est-il efficace ?	***	**	**			
CF2-2	La vitesse d'exécution et de réaction du personnel chargé des investissements est-elle satisfaisante ?	***	**	*			
CF2-3	La communication entre l'unité chargée des investissements avec les autres services est-elle satisfaisante ?	***	**	**			
3. Budget							
CF3-1	Les investissements sont-ils réalisés sur la base d'un budget approuvé par la direction générale ?						
CF3-2	Les écarts entre budget et réalisation sont-ils :						
	- régulièrement identifiés ?	***	***	*			
	- soumis à la direction ?	***	**	*			
4. Etude							
CF4-1	Les décisions d'investissement sont-elles basées sur des études de rentabilité ?	***	**	*			
CF4-2	Le financement fait-il l'objet d'une étude pour préserver les équilibres financiers ?	***	**	*			
5. Avantage accordés aux investissements							
CF5-1	L'entreprise cherche-t-elle à bénéficier des avantages fiscaux liés à l'investissement ?	***	***	**			
CF5-2	L'entreprise cherche-t-elle à bénéficier des financements bonifiés liés à l'investissement ?	***	**	**			
6. Commande des investissements							
CF6-1	Les achats d'immobilisations sont-ils précédés par :						
	- des études comparatives de matériels ?	***	**	NA			
	- des appels à la concurrence ?	***	*	*			
	- des études comparatives de financement ?	***	**	NA			
CF6-2	Si les acquisitions sont faites en location-vente, sont-elles soumises aux mêmes études que les acquisitions directes ?	***	**	*			
CF6-3	Les commandes sont-elles matérialisées sur des bons de commande aux fournisseurs spécifiques et prénumérotés ?	**	**	**			
CF6-4	Prend-t-on les mesures nécessaires pour bénéficier des avantages fiscaux ?	***	**	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
7. Réception des commandes							
CF7-1	Les réceptions des investissements sont-elles matérialisées par des bons de réception d'investissement prénumérotés ?	**	**	*			
CF7-2	Les bons de réceptions sont-ils rapprochés des bons de commande d'investissement ?	***	**	*			
8. Réception des factures (en plus des procédures générales applicables aux factures d'achat)							
CF8-1	Un exemplaire des factures d'investissements fait-il l'objet d'un classement distinct annuel dans un dossier investissement ?	**	***	*			
CF8-2	A la réception des factures d'investissement procède-t-on à l'immatriculation physique des investissements ?	***	***	NA			
CF8-3	Les factures sont-elles rapprochées :						
	- des bons de commande ?	***	**	*			
	- des bons de réception ?	***	***	*			
	- du respect des conditions convenues ?	***	**	**			
9. Paiement (en plus des procédures générales de paiement des factures)							
CF98-1	Vérifie-t-on au moment du paiement des factures d'investissements que les conditions de garanties sont satisfaisantes ?	***	**	**			
CF9-2	Si une retenue de garantie est prévue :						
	- s'assure-t-on qu'elle est bien défalquée ?	**	***	*			
	- à l'échéance, demande-t-on le bon à payer du service utilisateur pour débloquer la retenue de garantie ?	***	**	*			
CF9-3	Les avances sur acquisition d'immobilisations font-elles l'objet d'un suivi approprié ?	**	***	*			
CF9-4	Vérifie-t-on que les avances sont bien déduites avant tout paiement de facture ?	**	***	*			
CF9-5	Les taxes facturées font-elles l'objet d'un contrôle attentif ?	**	**	***			
10. Comptabilisation							
CF10-1	Les critères servant à distinguer les immobilisations des frais généraux sont-ils clairement définis ? (En particulier, ces critères prennent-ils en considération les dépenses qui augmentent la valeur intrinsèque des immobilisations anciennes ?)	**	***	***			
CF10-2	La procédure en vigueur est-elle suffisante pour assurer le respect de ces critères ? (Contrôle indépendant des imputations par exemple).	**	***	***			
CF10-3	Les transferts du compte "Immobilisation en cours" aux comptes d'immobilisations intéressés sont-ils effectués aussitôt que les actifs sont mis en service ?	*	***	***			
CF10-4	Les acomptes sur investissement sont-ils comptabilisés en immobilisations en cours ?	*	***	*			
CF10-5	Dans le cas de travaux faits par l'entreprise pour elle-même : un système d'enregistrement de toutes les dépenses engagées pour cet investissement est-il tenu (temps passé, achat de matières et de pièces, sorties de pièces des stocks, etc...) ?	**	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CF10-6	Existe-t-il un fichier des immobilisations qui mentionne :						
	- un descriptif de l'immobilisation ?	**	**	*			
	- le numéro d'identification ou son code à bar ?	**	***	*			
	- la localisation ?	**	***	*			
	- le coût d'acquisition (y compris les coûts de rénovation ou de transformation) ?	**	***	*			
	- les taxes subies et les taxes récupérables ?	**	***	***			
	- la date de mise en service ?	**	***	***			
	- le mode et le taux d'amortissement ?	**	***	***			
	- les inventaires physiques ?	**	***	*			
CF10-7	Les nantissements sont-ils dûment autorisés ?	*	**	***			
CF10-8	La procédure permet-elle d'assurer une comptabilisation exhaustive des nantissements ainsi autorisés ?	*	***	***			
11. Amortissement							
CF11-1	La pratique des amortissements est-elle fondée sur une estimation réaliste de la durée normale d'utilisation des immobilisations ?	**	***	***			
CF11-2	Toute modification de cette politique doit-elle faire l'objet d'une autorisation de la direction générale ?	**	***	***			
CF11-3	Les dates de mise en service des immobilisations sont-elles communiquées sans délai à la comptabilité ?	*	***	***			
CF11-4	Les amortissements sont-ils calculés à partir de la date de mise en service (qui n'est pas forcément la date de facture) ou d'une année au plus tard de la réception de l'investissement ?	*	***	***			
CF11-5	Les immobilisations complètement amorties sont-elles :						
	- maintenues dans les comptes ?	*	***	***			
	- périodiquement analysées pour vérifier qu'elles sont toujours utilisées ?	*	***	***			
CF11-6	Réévaluation ?						
12. Cession - Mise au rebut							
CF12-1	Les ventes ou mise au rebut sont-elles dûment autorisées ?	**	***	***			
CF12-2	Les ventes ou mise au rebut font-elles l'objet d'un bon de sortie (ou document équivalent) :						
	- prénuméroté ?	**	***	***			
	- transmis régulièrement à la comptabilité ?	**	***	***			
CF12-3	La séquence numérique des bons de sortie d'immobilisations est-elle contrôlée pour vérifier que :						
	- toutes les ventes sont facturées ?	**	***	***			
	- toutes les ventes et mises au rebut sont sorties du fichier d'immobilisations ?	**	***	***			
	- toutes les ventes et mises au rebut sont sorties des comptes d'immobilisations ?	**	***	***			
CF12-4	Les factures de ventes d'immobilisations sont-elles suffisamment contrôlées pour assurer l'exhaustivité de leur comptabilisation ?	*	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CF12-5	En cas de cession, le régime fiscal de TVA est-il correctement traité ?	*	***	***			
CF12-6	Une copie des bons de sortie facturés est-elle classée dans un dossier des cessions d'immobilisations ?	*	***	***			
CF12-7	Une copie des bons de sortie des mises au rebut est-elle classée dans un dossier annuel des mises au rebut ?	*	***	***			
CF12-8	Les immobilisations inexistantes à l'inventaire font-elles l'objet d'un procès-verbal de carence ?	*	***	***			
CF12-9	La cause de disparition de l'immobilisation est-elle systématiquement recherchée ?	***	**	**			
13. Inventaire physique							
CF13-1	Procède-t-on à l'inventaire physique annuel des immobilisations ?	**	***	***			
CF13-2	L'inventaire physique est-il organisé par des instructions écrites ?	***	***	*			
CF13-3	Les immobilisations sont-elles codifiées (par un code à bar ou autres techniques) permettant de les identifier facilement ?	***	***	NA			
CF13-4	Procède-t-on au rapprochement de la comptabilité avec :						
	- les fiches d'immobilisations ?	*	***	***			
	- l'inventaire physique ?	*	***	***			
CF13-5	Les immobilisations détenues par des tiers sont-elles régulièrement :						
	- physiquement inspectées par une personne de la société ?	*	***	***			
	- confirmées par le tiers qui les détient ?	*	***	***			
CF13-6	Les inventaires physiques sont-ils matérialisés par un visa sur la fiche d'immobilisation ?	**	***	*			
CF13-7	Les écarts significatifs constatés à l'inventaire sont-ils :						
	- analysés ?	***	***	*			
	- signalés à la direction ?	***	***	*			
	- enregistrés ?	**	***	**			
CF13-8	L'inventaire physique des immobilisations donne-t-il lieu à l'établissement d'un rapport d'inventaire ?	**	***	***			
14. Protection des immobilisations							
CF14-1	L'accès aux actifs qui peuvent être facilement déplacés (outillages, matériel de bureau...) est-il suffisamment contrôlé ?	***	**	NA			
CF14-2	Les titres de propriété sont-ils :						
	- tous au nom de la société ?	*	***	***			
	- parfaits c'est-à-dire remplissant toutes les formalités de protection nécessaires ?	*	***	***			
	- conservés dans un coffre dans l'entreprise ou chez une banque ?	*	***	***			
CF14-3	La procédure d'ajustement des couvertures d'assurance est-elle suffisante (périodicité, prise en compte des acquisitions et cessions, hausse des prix...) ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
15. Mise à niveau permanente							
CF15-1	Apprécie-t-on l'opportunité d'une mise à niveau des équipements lorsqu'interviennent des changements significatifs ?	***	**	NA			
CF14-6	La mise au courant des réglementations est-elle efficace?	**	**	***			
CF14-7	le suivi des progrès technologiques et des expériences des autres entreprises est-il efficace ?	***	**	*			
CF14-8	Les mécanismes de communication des suggestions sont-ils opérationnels ?	***	***	***			
CF14-9	les faiblesses de contrôle interne signalées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapide ?	***	***	***			

III.7. Ressources humaines							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique générale							
DB1-1	Les objectifs en matière de ressources humaines sont-ils clairement définis ?	***	*	*			
DB1-2	Les facteurs clés de succès en matière de gestion de ressources humaines sont-ils bien identifiés et compris ?	***	*	*			
DB1-3	La culture développée par l'entreprise et le mode de comportement dominant sont-ils favorables à l'entreprise ?	**	*	*			
DB1-4	La veille sociale est elle efficace ?	**	*	**			
DB1-5	La promotion se fait-elle au mérite ?	**	*	**			
DB1-6	La prise de congés annuels est-elle générale et impérative pour tous sans aucune exception ?	**	*	**			
DB1-7	Les négligences et défaillances du personnel donnent-elles lieu à des sanctions adaptées et réelles quel que soit le statut du fautif ?	**	*	***			
DB1-8	La surveillance du personnel est-elle efficace ?	***	*	**			
DB1-9	Le pilotage de la productivité est-il efficace ?	***	*	**			
DB1-10	Les procédures et méthodes recrutement et de maintien du personnel garantissent-elles un personnel compétent et ayant un bon comportement ?	**	*	*			
DB1-11	Les règles d'éthique et d'intégrité sont-elles clairement communiquées au personnel ?	***	**	***			
DB1-12	Les procédures et méthodes de contrôle du respect des règles d'éthique et d'intégrité sont-elles efficaces ?	**	**	***			
2. Gestion des effectifs							
DB2-1	Existe-t-il un fichier du personnel contenant pour chaque employé :						
	- photo ?	**	*	**			
	- copie de la carte d'identité ?	**	*	***			
	- spécimen de la signature ?	***	*	***			
	- situation de famille ?	*	**	***			
	- situation à l'égard du service militaire ?	**	*	***			
	- date d'engagement ?	**	**	***			
	- détail des rémunérations et retenues à effectuer ?	*	**	**			
	- exemplaire du contrat de travail (ou lettre d'engagement) ?	*	*	***			
	- enquête de moralité (bulletin n°3 et renseignement) ?	*	*	***			
DB2-2	Les opérations suivantes sont-elles soumises à l'autorisation d'un responsable ou un comité :						
	- embauche ?	***	***	***			
	- licenciement ?	***	***	***			
	- modification de salaire ?	***	***	***			
DB2-3	Le fichier individuel est-il constamment mis à jour ?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
3. Embauche du personnel							
DB3-1	L'embauche est-il effectué suivant un programme préétabli?	***	**	**			
DB3-2	L'embauche est-il réalisé sur la base d'une sélection selon des critères définis?	***	**	**			
DB3-3	Bénéficie-t-on d'un stage de formation et d'éducation à "l'esprit maison" à l'embauche?	***	**	**			
4. Préparation et établissement de la paie							
DB4-1	Si des horloges pointeuses sont utilisées, une surveillance ou autre technique est-elle assurée pour éviter qu'un même employé ou ouvrier ne pointe pour plusieurs personnes à la fois ?	***	**	**			
DB4-2	Les temps de présence sont-ils rapprochés des relevés de temps en fabrication ?	***	**	**			
DB4-3	Le paiement des heures supplémentaires doit-il être autorisé par un responsable ?	***	**	***			
DB4-4	Les données variables, telles que les heures travaillées, les quantités produites, les affaires à la commission sont-elles approuvées par des personnes compétentes et responsables avant d'être communiquées au service paie ?	**	***	**			
DB4-5	Les données incluses dans le fichier individuel sont-elles régulièrement comparées avec le journal des salaires ?	*	***	***			
DB4-6	La paie est-elle contrôlée, avant paiement, en ce qui concerne :						
	- les temps travaillés avec les relevés de temps ou les fiches de pointage ?	**	***	***			
	- les quantités (travail à la pièce) ?	***	*	*			
	- les calculs des commissions aux représentants, avec l'assiette de la commission ?	*	***	**			
	- les retenus au titre de la sécurité sociale et les impôts ?	*	**	***			
	- l'exactitude arithmétique ?	**	**	**			
DB4-7	Après la préparation de la paie, l'effectif apparaissant sur le journal est-il approuvé par des responsables indépendants du service de paie ?	*	**	***			
DB4-8	La paie est-elle approuvée par un responsable avant paiement ?	*	**	***			
DB4-9	Avant la préparation des enveloppes en espèces, signature des chèques ou ordres de virement, le signataire :						
	- s'assure-t-il que la paie a été approuvée ?	*	**	***			
	- rapproche-t-il le montant à payer du livre de paie ?	*	**	**			
	- appose-t-il ses initiales sur le journal de paie ?	*	***	**			
DB4-10	Les informations nécessaires pour le calcul des congés payés sont-elles tenues par le service paie :						
	- restant à prendre sur la période antérieure ?	**	**	***			
	- sur la période en cours ?	**	**	***			
DB4-11	Surveille-t-on suffisamment les déductions autres que sociales et fiscales sur les appointements et les salaires (exemples: saisie-arrêt, etc...) ?	*	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB4-12	Les comptes d'avances et d'acomptes sont-ils régulièrement confirmés avec les bénéficiaires ?	*	**	**			
DB4-13	Les personnes chargées de la préparation de la paie sont-elles permutées de temps à autre ?	*	**	***			
5. Paiement des salaires							
DB5-1	Les chèques de paie ou les virements bancaires sont-ils signés par des personnes indépendantes de la préparation de la paie ?	*	***	***			
DB5-2	La liste des chèques et virements est-elle confrontée avec le journal de paie par une personne indépendante de la préparation de la paie ?	*	***	***			
DB5-3	La préparation des enveloppes de paie est-elle effectuée par des personnes ne participant pas à la préparation de la paie ?	*	**	***			
DB5-4	La distribution des enveloppes est-elle effectuée par des personnes qui n'ont pas participé à la préparation de la paie ?	*	**	***			
DB5-5	Les personnes qui distribuent la paie sont-elles permutées de temps à autre ?	*	**	***			
DB5-6	Pour les salaires payés en espèces :						
	- contrôle-t-on l'identité du bénéficiaire avant de le payer ?	*	***	***			
	- la sécurité physique des espèces entre le moment où elles sont retirées de la banque jusqu'au moment où elles deviennent la propriété des employés est-elles suffisante ?	*	*	***			
DB5-7	Utilise-t-on un compte bancaire spécifique pour la paie ?	*	*	**			
DB5-8	Contrôle-t-on les salaires et appointements non réclamés ?	*	*	***			
DB5-9	Lorsque des salaires ou appointements sont payés à des tiers autres que l'employé, exige-t-on une procuration écrite ?	*	*	**			
6. Comptabilisation							
DB6-1	Avant enregistrement de l'écriture de paie, les montants, par compte, sont-ils comparés avec le mois précédent ?	*	**	**			
DB6-2	Des explications sont-elles demandées pour toute variation anormale ?	*	**	**			
DB6-3	Tient-on un livre de paie ?	*	**	***			
DB6-4	Les charges sociales et autres déductions sur salaires sont-elles acquittées régulièrement ?	*	*	***			
DB6-5	La comptabilité procède-t-elles systématiquement au rapprochement du livre de paie avec la comptabilité et les déclarations sociales et fiscales ?	*	***	***			
DB6-6	Tout écart entre le livre de paie, la comptabilité financière et les déclarations est-il immédiatement justifié ?	*	***	***			
7. Mangement et pilotage des ressources humaines							
DB7-1	Etablit-on un bilan social par an ?	*	***	***			
DB7-2	Etablit-on un budget annuel des salaires ?	*	***	***			
DB7-3	La direction du personnel établit-elle un rapport d'activité mensuel ?	***	**	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB7-4	La formation et l'éducation du personnel sont-elles efficaces ?	***	**	**			
DB7-5	La qualité de la communication de la direction des ressources humaines est-elle satisfaisante :	***	*	*			
	- au sein du service lui-même ?	***	*	***			
	- entre elle et les autres services de l'entreprise ?	***	*	**			
	- entre elle et le personnel de l'entreprise ?	***	*	**			
	- entre elle et les administrations publiques ?	***	**	**			
DB7-6	soumet-on périodiquement chaque membre du personnel au test de l'utilité ?	***	**	**			
DB7-7	Le pilotage de la productivité est-il efficace ?	***	***	*			
DB7-8	La surveillance du personnel est-elle efficace ?	***	***	*			
DB7-9	la vitesse d'exécution et de réaction de la direction des ressources humaines est-elle satisfaisante ?	***	**	**			
DB7-10	Les mécanismes de mise à niveau permanente de la direction des ressources humaines sont-ils efficaces ?	***	**	**			
DB7-11	Les mécanismes de remontée de l'information sont-ils efficaces ?	*	*	*			
DB7-12	Recourt-on au service de conseils externes compétents en matière de droit social et de gestion des ressources humaines ?	*	**	***			
8. Mise à niveau permanente des ressources humaines							
DB8-1	Les procédures de mise à niveau permanente de l'ensemble du personnel de l'entreprise sont-elles efficaces ?	***	***	***			
DB8-2	Les procédures de mise à niveau permanente du personnel et des méthodes de la direction chargée des ressources humaines sont-elles efficaces ?	***	***	***			
DB8-3	La mise au courant des réglementations est-elle efficace ?	**	*	***			
DB8-4	Les mécanismes d'acheminement des suggestions sont-ils opérationnels ?	***	**	***			
DB8-5	Les faiblesses de contrôle interne signalées ou identifiées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides ?	*	***	**			

III.8. Trésorerie							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique financière							
CH1-1	Les objectifs, stratégies et normes de l'entreprise en matière de trésorerie sont-ils clairement définis ?	***	***	**			
CH1-2	Les facteurs clés de succès en matière de gestion de trésorerie sont-ils bien identifiés et compris ?	***	***	*			
CH1-3	Les dirigeants sociaux et l'entreprise entretiennent-ils d'excellentes relations avec le milieu financier ?	***	***	**			
CH1-4	Les dirigeants sociaux accordent-ils à la trésorerie une attention prioritaire ?	***	**	**			
CH1-5	La culture et les comportements des dirigeants sociaux intègrent-ils les impératifs de l'orthodoxie financière, la rigueur et la discipline de trésorerie ?	***	***	**			
CH1-6	Le pilotage de la trésorerie est-il efficace ?	***	**	**			
CH1-7	Les conditions bancaires sont-elles bien négociées ?	***	**	**			
CH1-8	Recourt-on à des conseils externes compétents en matière de trésorerie ?	**	**	**			
2. Personnel							
CH2-1	Les procédures de sélection et de maintien des trésoriers assurent-elles l'utilisation d'un personnel compétent et talentueux, performant et ayant un bon comportement ?	***	***	**			
CH2-2	Les règles d'éthique et d'intégrité sont-elles clairement communiquées aux trésoriers ?	***	***	**			
CH2-3	Les procédures et méthodes de contrôle du respect des règles d'éthique et d'intégrité sont-elles efficaces ?	***	***	**			
CH2-4	Le type de comportement dominant chez les trésoriers est-il compatible avec les impératifs d'intégrité, de prudence, de rigueur, d'orthodoxie et de créativité nécessaires à la gestion de la trésorerie ?	***	***	**			
CH2-5	La qualité de la communication des trésoriers est-elle satisfaisante :						
	- à l'intérieur du service trésorerie ?	***	***	**			
	- entre la trésorerie et les autres services de l'entreprise ?	***	***	**			
	- entre la trésorerie, les banques et les milieux financiers et les autres tiers ?	***	***	**			
CH2-6	La formation et l'éducation permanentes des trésoriers sont-elles efficaces ?	***	***	**			
CH2-7	la vitesse d'exécution et de réaction des trésoriers est-elle satisfaisante ?	***	***	**			
CH2-8	Les mécanismes de remontée de l'information sont-ils efficaces ?	***	***	**			
3. Les paiements							
CH3-1	Les dépenses par caisse sont-elles limitées à un petit montant fixé par la direction ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CH3-2	En dehors des opérations de petite caisse et la paie des ouvriers, toutes les dépenses sont-elles faites sous forme de chèques, effets de commerce, ou virements bancaires ?	***	***	**			
CH3-3	Les chèques et les billets à ordre vierges sont-ils :						
	- conservés dans un coffre ?	***	*	*			
CH3-4	- accessibles seulement aux personnes autorisées à remplir les chèques et billets à ordre ?	***	*	*			
	Les carnets de chèques sont-ils :						
CH3-4	- numérotés par compte et carnet dès leur réception ?	***	***	**			
	- enregistrés sur un registre de numérotation des carnets de chèque ?	***	***	**			
CH3-5	Les billets à ordre sont-ils prénumérotés ?	***	***	**			
CH3-6	Etablit-on un relevé quotidien des paiements :						
	- espèces ?	***	***	**			
	- chèques ?	***	***	**			
	- accreditifs ?	***	***	**			
	- effets échus ?	***	***	**			
	- virements ?	***	***	**			
	- prélèvements bancaires ?	***	***	**			
CH3-7	- virements bancaires ?	***	***	**			
	La signature des chèques est-elle assurée par des personnes indépendantes, en particulier :						
	- de celles ayant approuvé les pièces justificatives ?	***	***	**			
	- de celles chargées de la tenue du journal de trésorerie ?	***	***	**			
	- de celles chargées de la tenue du journal des achats ?	***	***	**			
CH3-8	- de celles chargées de la préparation des chèques ?	***	***	**			
	- du service achats ?	***	***	**			
	Les paiements sont-ils établis au vu :						
CH3-8	- du bon à payer comptable ou financier ?	***	***	**			
	- du bon à payer du responsable ordonnateur ?	***	***	**			
CH3-9	- l'original des factures et leurs justificatifs dûment contrôlés et approuvés sont-ils présentés aux signataires des titres de paiement ?	***	***	**			
CH3-9	Les chèques établis sont-ils toujours barrés ?	***	**	**			
CH3-10	Les titres de paiement sont-ils systématiquement photocopiés ?	***	***	**			
CH3-11	L'attestation du bénéficiaire est-elle portée sur la copie à titre d'accusé de réception ?	***	***	**			
CH3-12	Les signataires sont-ils en mesure de vérifier la validité des approbations apportées sur les pièces justificatives ?	***	***	**			
CH3-13	Une double signature pour les chèques d'un montant élevé est-elle exigée ?	***	**	**			
CH3-14	Les traites tirées sur la société sont-elles soumises à son acceptation ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CH3-15	L'indication du paiement, mode et date, est-elle portée sur les pièces justificatives au moment de la signature, afin d'éviter les doubles paiements ?	***	***	**			
CH3-16	Les chèques et billets à ordre sont-ils tous tirés à l'ordre de bénéficiaires nommément désignés ?	***	***	***			
CH3-17	L'émission de chèques au porteur ou en blanc est-elle prohibée ?	***	***	***			
CH3-18	Les chèques et billets à ordre signés sont-ils expédiés par le signataire lui-même ou par une personne directement placée sous ses ordres ?	***	**	**			
CH3-19	Les chèques erronés, sont-ils annulés pour éviter leur réemploi et classés ? (par exemple en agrafant le numéro du chèque à la souche)	***	***	**			
CH3-20	Y a-t-il une protection identique pour les billets à ordre ?	***	***	**			
CH3-21	Contrôle-t-on les effets retournés après paiement ?	***	***	**			
CH3-22	Les chèques émis sont-ils enregistrés par ordre numérique dans le journal des règlements ?	***	***	**			
CH3-23	Les effets sont-ils enregistrés par ordre numérique dans un journal des effets ?	***	***	**			
CH3-24	Les séquences numériques sur les journaux sont-elles contrôlées :						
	- pour les chèques ?	***	***	**			
	- pour les effets ?	***	***	**			
CH3-25	Les comptes bancaires en comptabilité sont-ils bien crédités :						
	- au jour de l'échéance pour les effets ?	***	***	**			
	- au jour de leur émission pour les chèques ?	***	***	**			
CH3-26	Un rapprochement est-il effectué régulièrement entre le montant des effets individuels figurant sur le journal des effets à payer et le compte général effets à payer en comptabilité ?	***	***	**			
4. Recettes							
CH4-1	Le courrier est-il ouvert par une personne autre que le caissier ou les responsables des comptes clients ?	***	***	**			
CH4-2	La personne ouvrant le courrier prépare-t-elle une liste des chèques, espèces et effets reçus ?	***	***	**			
CH4-3	Photocopie-t-on les titres d'encaissement reçus ?	***	***	**			
CH4-4	Les chèques et effets sans bénéficiaires sont-ils immédiatement complétés au nom de l'entreprise ?	***	**	**			
CH4-5	Les chèques reçus non barrés le sont-ils de suite ?	***	**	**			
CH4-6	Les recettes sont-elles identifiées et affectées aux factures de ventes immédiatement ?	***	***	**			
CH4-7	Le trésorier établit-il un relevé quotidien de tous les encaissements regroupant :						
	- les encaissements en espèces ?	***	***	**			
	- les chèques ?	***	***	**			
	- les effets ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- les virements ?	***	***	**			
CH4-8	Le trésorier liquide-t-il les recettes quotidiennement en versant intégralement, en banque, les chèques et espèces reçus ?	***	***	**			
CH4-9	Sépare-t-on entre les recettes en espèces à verser intégralement en banque et la caisse dépenses ?	***	***	**			
CH4-10	L'enregistrement sur les comptes clients est-il fait à partir d'avis de recettes plutôt qu'à partir des pièces elles-mêmes (chèques en particulier) ?	***	***	**			
CH4-11	Lorsqu'il y a des encaissements effectués par des agents représentants, livreurs, etc..., ces personnes sont-elles tenues :						
	- d'établir des reçus prénumérotés ?	***	***	**			
	- de transmettre ces recettes immédiatement à la banque ou à la société ?	***	***	**			
CH4-12	Des vérifications sont-elles faites quotidiennement par la comptabilité clients pour s'assurer que tous les fonds reçus ont été correctement remis en banque ?	***	***	**			
CH4-13	Le trésorier est-il indépendant des fonctions suivantes :						
	- réception du courrier ?	***	***	**			
	- approbation des pièces justificatives ?	***	***	**			
	- signature des chèques ?	***	***	**			
	- envoi des chèques ?	***	***	**			
	- rapprochement de banque ?	***	***	**			
	- tenue des comptes clients et fournisseurs ?	***	***	**			
	- tenue des journaux d'achats et de ventes ?	***	***	**			
	- facturation ?	***	***	**			
CH4-14	Les effets envoyés à l'acceptation sont-ils enregistrés de façon à permettre le suivi de leur retour ?	**	***	**			
CH4-15	Si oui, le registre est-il revu périodiquement pour le suivi des effets non encore retournés acceptés par les clients ?	**	***	**			
CH4-16	Les effets reçus (acceptés) sont-ils conservés dans un coffre ?	***	**	*			
CH4-17	Les effets en portefeuille sont-ils régulièrement comparés avec le grand-livre (ou un échéancier) ?	***	***	**			
CH4-18	Les effets sont-ils mis en recouvrement suffisamment tôt avant la date d'échéance ?	***	**	NA			
CH4-19	Un bordereau est-il établi par la société pour accompagner les effets remis à l'encaissement ?	***	***	**			
CH4-20	Lorsque les effets sont remis à l'escompte, une liste de ces effets est-elle établie lorsque-ils sortent du portefeuille ?	***	***	**			
CH4-21	Les prorogations ou les renouvellements des effets à recevoir doivent-ils faire l'objet d'une autorisation spécifique par un responsable ?	***	***	**			
CH4-22	Les effets retournés impayés font-ils l'objet d'un suivi efficace ?	***	***	***			
CH4-23	Y a-t-il un responsable chargé de suivre le recouvrement des effets impayés ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
CH4-24	Les services commerciaux sont-ils informés des impayés de manière à éviter de nouvelles livraisons au client ?	***	***	**			
CH4-25	La société utilise-t-elle les comptes :						
	- effets remis à l'encaissement ?	**	***	**			
	- effets remis à l'escompte ?	**	***	**			
CH4-26	Si non, le compte effets à recevoir au bilan n'est-il crédité que lorsqu'on reçoit l'avis de crédit de la banque ?	***	***	**			
CH4-27	A-t-on à la date du bilan un état comptable ou extra-comptable des risques en cours ; c'est-à-dire des effets escomptés avant la date du bilan et dont l'échéance se situe sur le nouvel exercice ?	**	***	**			
CH4-28	Les comptes effets à recevoir, effets à l'encaissement ou à l'escompte sont-ils régulièrement analysés pour s'assurer qu'ils ne comprennent pas d'effets dont l'échéance est dépassée ?	***	***	**			
5. Caisse							
CH5-1	La caisse est-elle tenue d'après un système de fonds fixe ?	***	***	**			
CH5-2	Le volume de la caisse correspond-t-il aux besoins normaux de la société sans les dépasser ?	**	**	*			
CH5-3	La sécurité physique des fonds est-elle bien assurée ?	***	**	**			
CH5-4	Les chèques pour alimenter la caisse sont-ils établis :						
	- au nom du responsable du fonds de caisse ?	***	**	**			
	- sur présentation du journal ou du récapitulatif des dépenses de caisse ?	***	***	*			
CH5-5	Les dépenses payables en espèces sont-elles plafonnées à un montant fixé ?	***	***	**			
CH5-6	Les avances ou dépenses en espèces sont-elles enregistrées et suivies ?	***	***	*			
CH5-7	Des documents dûment autorisés sont-ils créés ou reçus pour toutes les dépenses par caisse ?	***	***	**			
CH5-8	Ces documents sont-ils prénumérotés ?	***	***	**			
CH5-9	Les pièces justificatives sont-elles annulées pour éviter leur réutilisation ?	***	***	**			
CH5-10	L'imputation des dépenses est-elle vérifiée par la comptabilité ?	***	***	**			
CH5-11	Le caissier procède-t-il à un arrêté matériel quotidien des espèces en caisse en remplissant l'imprimé d'inventaire ?	***	***	**			
CH5-12	Des vérifications surprises des espèces en caisse sont-elles effectuées par des responsables ?	***	***	**			
CH5-13	Ces vérifications donnent-elles lieu à des rapports ou des indications sur le livre de caisse ?	***	***	**			
CH5-14	La caisse est-elle assurée contre le vol ?	***	**	**			
CH5-15	Procède-t-on au rapprochement entre le solde réel de la caisse, son solde au brouillard de caisse et le solde comptable ?	***	***	**			
CH5-16	Procède-t-on à la remise de la caisse à zéro lors de l'inventaire au bilan de clôture ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
6. Banque							
CH6-1	Des prévisions de trésorerie sont-elles établies et approuvées ?	***	***	**			
CH6-2	La situation de la trésorerie est-elle revue et examinée à des intervalles réguliers ?	***	***	**			
CH6-3	Les situations sont-elles communiquées régulièrement à la Direction ?	***	***	**			
CH6-4	Etablit-on des rapprochements bancaires au moins tous les mois ?	**	***	**			
CH6-5	Les procédures de rapprochement comprennent-elles :						
	- une comparaison entre les relevés envoyés par la banque avec le journal de banque, quant au numéro et montant ?	***	***	**			
	- l'examen des chèques annulés ?	***	***	**			
	- l'examen de la séquence des numéros des chèques ?	**	***	**			
	- la comparaison des dates et montants des dépôts quotidiens d'après le journal des recettes avec les relevés de banque ?	***	**	*			
CH6-5	- la comparaison des détails figurant sur les bordereaux de remise authentifiés obtenus directement de la banque avec les détails correspondants portés sur le journal des recettes ?	***	**	*			
CH6-6	Les transferts de banque à banque sont-ils vérifiés pour s'assurer que ces opérations ont été soldées sans un retard excessif et que l'opération a été correctement enregistrée dans chaque compte ?	***	***	*			
CH6-7	En ce qui concerne les chèques tirés depuis une langue date et non encore présentés en banque :						
	- font-il l'objet de recherches (correspondance avec le bénéficiaire, etc...) ?	**	***	***			
	- sont-ils contrepassés à la fin de la période légale de validité ?	**	***	***			
CH6-8	Le rapprochement est-il revu chaque mois par un cadre ou un employé responsable ?	***	***	**			
CH6-9	Procède-t-on au contrôle des dates de valeur bancaires ?	***	**	*			
CH6-10	Procède-t-on au contrôle des décomptes d'escompte ?	***	***	*			
CH6-11	Procède-t-on au contrôle de l'échelle d'intérêts trimestrielle ?	***	**	*			
7. Mise à niveau permanente							
CH7-1	Les procédures et mécanismes de mise à niveau permanente des trésoriers et des méthodes de gestion de la trésorerie de l'entreprise sont-ils efficaces ?	***	***	**			
CH7-2	La mise au courant des réglementations est-elle efficace ?	**	***	***			
CH7-3	Les mécanismes d'acheminement des suggestions sont-ils opérationnels ?	***	***	***			
CH7-4	Les faiblesses de contrôle interne signalées ou identifiées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides ?	***	***	***			

III.9. Gestion des stocks							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique générale							
DB1-1	Les objectifs et les normes en matière de gestion des stocks, magasins et dépôts sont-ils clairement définis?	***	***	**			
DB1-2	Les facteurs clés de succès en matière de gestion des stocks, magasins et dépôts sont-ils bien identifiés et compris?	***	**	*			
2. Personnel des magasins et entrepôts							
DB2-1	Les procédures de sélection et de maintien du personnel des magasins et entrepôts assurent-elles l'utilisation d'un personnel compétent et ayant un bon comportement ?	***	***	**			
DB2-2	Les procédures et méthodes de contrôle du respect des règles d'éthique et d'intégrité sont-elles efficaces ?	***	***	**			
DB2-3	La prise de congés annuels est-elle effective, générale et impérative pour chacun?	***	**	**			
DB2-4	Le type de comportement dominant chez les responsables et le personnel des stocks, magasins et dépôts est-il compatible avec les impératifs d'intégrité, de services et de satisfaction clients?	***	**	**			
DB2-5	La qualité de la communication des responsables et personnel des stocks est elle satisfaisante :						
	- entres eux, au sein du service et magasins?	***	*	*			
	- avec les autres services de l'entreprise?	**	***	***			
	- avec les clients et les autres tiers?	***	**	**			
DB2-6	Les mécanismes de mise à niveau des magasiniers sont-ils efficaces ?	***	***	**			
DB2-7	La vitesse d'exécution et de réaction des magasiniers est-elle satisfaisante ?	***	***	**			
DB2-8	Les mécanismes de remontée de l'information sont-ils efficaces ?	***	***	**			
3. Mouvements des stocks							
DB3.1	Les mouvements suivants des stocks sont-ils saisis sur des imprimés prénumérotés propres à l'entreprise, au moment où ils ont lieu :						
	- réceptions?	***	***	**			
	- transferts vers la production?	***	***	**			
	- transferts inter-ateliers de production?	***	***	**			
	- transfert de la production vers les magasins des produits finis?	***	***	**			
	- expéditions?	***	***	**			
4. Tenue des magasins							
DB4.1	La sécurité des magasins est-elle bien conçue :						
	- portes blindées et dispositifs de fermeture des portes?	***	**	**			
	- fenêtres et dispositifs de fermetures des fenêtres?	***	**	**			
	- gardiennage?	***	**	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB4.2	Interdit-on l'accès au magasin aux personnes non autorisées ?	***	**	**			
DB4.3	Le magasin est-il bien rangé, bien organisé ?	***	***	*			
DB4.4	Les articles sont-ils bien codifiés ?	***	***	***			
DB4.5	Le repérage des casiers facilite-t-il toute recherche de produits ?	***	***	*			
DB4.6	La fonction de magasinier est-elle séparée des fonctions suivantes :						
	- tenue des fiches de stocks ?	***	***	*			
	- tenue de l'inventaire permanent (quantité et valeur) ?	***	***	*			
DB4.7	Les magasins sont-ils contrôlés par vidéo-surveillance ?	***	**	*			
DB4.8	Les communications téléphoniques sont-elles contrôlées ?	***	**	*			
DB4.9	Le type d'emballage et de conditionnement des stocks préserve-t-il la qualité des produits ?	***	**	***			
DB4.10	Les procédures de stockage et de manutention des stocks préservent-elles la qualité des produits ?	***	**	***			
DB4.11	Les procédures de stockage et de manutention facilitent-elles l'expédition ?	***	**	*			
DB4.12	Procède-t-on périodiquement à l'examen critique du nombre de magasins, de dépôts et d'entrepôts ?	***	**	*			
5. Comptabilité des stocks							
DB5-1	Tient-on un inventaire permanent des stocks :						
	- en quantité ?	***	***	**			
	- en valeur ?	**	***	**			
DB5-2	Le mode d'enregistrement des documents (ordre numérique et chronologique) permet-il de s'assurer de l'exhaustivité des enregistrements :						
	- réceptions ?	**	***	*			
	- transferts vers la production ?	**	***	*			
	- transferts de la production vers la magasin des produits finis ?	**	***	*			
	- expéditions ?	**	***	*			
DB5-3	les fiches de stocks contiennent-elles des quantités maximum et minimum à respecter ?	***	***	*			
DB5-4	Ces fiches sont-elles ajustées après chaque inventaire physique ?	***	***	**			
DB5-5	Les ajustements des fiches sont-ils préalablement soumis à l'approbation d'un responsable ?	***	***	**			
DB5-6	Les quantités stockées chez les tiers sont-elles suivies sur les fiches de stocks et comptées physiquement et régulièrement ?	***	***	**			
DB5-7	Si des différences sont constatées entre ces fiches de stocks et les quantités détenues effectivement par les tiers :						
	- se met-on d'accord avec celui-ci sur les causes et les responsabilités des ces différences ?	***	***	**			
	- ajuste-t-on les fiches de stocks, l'inventaire permanent et les comptes de grand-livre en conséquence ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB5-8	Les marchandises en dépôt qui n'appartiennent pas à l'entreprise (marchandises appartenant aux clients ou consignation, etc...) sont-elles physiquement isolées, suivies sur les fiches de stocks et sous contrôle comptable ?	**	***	***			
DB5-9	La tenue des fiches de stocks est-elle séparée de :						
	- la gestion des magasins ?	***	***	*			
	- la réception des marchandises ?	***	***	*			
	- l'expédition des marchandises ?	***	***	*			
	- la vente ?	***	***	*			
6. Inventaire physique							
DB6-1	Les stocks sont-ils comptés physiquement au moins une fois par an en ce qui concerne :						
	- les matières premières et fournitures ?	***	***	**			
	- les travaux en cours ?	***	***	**			
	- les produits finis ?	***	***	**			
DB6-2	La prise d'inventaire est-elle organisée par des instructions d'inventaire écrites ?	***	***	**			
DB6-3	L'inventaire est-il précédé par un rangement préalable ?	***	***	*			
DB6-4	Arrête-t-on les mouvements physiques pendant l'inventaire ?	***	***	**			
DB6-5	Des dispositions sont-elles prévues pour prendre en compte les mouvements après inventaire ?	***	***	**			
DB6-6	Utilise-t-on des tickets d'inventaire prénumérotés ?	***	***	**			
DB6-7	Procède-t-on au double comptage ?	***	***	**			
DB6-8	La date d'inventaire est-elle déterminée suffisamment à l'avance ?	***	***	**			
DB6-9	Le choix des équipes d'inventaire tient-il compte des impératifs de séparation des fonctions ?	***	***	**			
DB6-10	Des dispositions sont-elles prévues pour :						
	- inclure les biens appartenant à l'entreprise et se trouvant chez des tiers ?	***	***	**			
	- exclure les biens appartenant à des tiers et se trouvant chez l'entreprise ?	***	***	**			
DB6-11	Si des inventaires tournants sont effectués :						
	- existe-t-il un programme qui permet de suivre l'avancement des comptages ?	***	***	**			
	- les procédures utilisées permettent-elles de s'assurer que tous les stocks d'un même produit sont comptés en une seule fois ?	***	***	**			
	- les mouvements physiques et comptables des produits comptés sont-ils arrêtés simultanément ?	***	***	**			
DB6-12	Les comptages (annuels ou tournants) sont-ils comparés indépendamment avec les fiches de stocks ?	***	***	*			
DB6-13	Les écarts entre comptages et les fiches de stocks sont-ils :						
	- expliqués ?	***	***	**			
	- enregistrés, si nécessaire, sur les fiches de stocks après autorisation d'un responsable ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB6-14	Des rapports sont-ils faits sur les écarts constatés (quantité et valeur) ainsi que sur leur origine ?	***	***	**			
DB6-15	La prise d'inventaire comprend-t-elle une description de l'état physique des stocks ?	***	***	**			
DB6-16	Les auditeurs externes assistent-ils à la prise d'inventaire?	**	***	***			
DB6-17	Se met-on périodiquement d'accord avec les personnes pour lesquelles les marchandises sont gardées en dépôt sur les quantités détenues et les conditions dans lesquelles ce service est fourni ?	**	***	***			
7. Inventaire sur fiches							
DB7-1	Arrête-t-on les fiches d'inventaire permanent à la date d'inventaire ?	**	***	**			
DB7-2	Si la date d'inventaire est différente de la date de clôture, arrête-t-on les fiches d'inventaire à la date de clôture ?	**	***	***			
DB7-3	Des dispositions sont-elles prises pour assurer une stricte correspondance entre les entrées et sorties et leur comptabilisation ?	**	***	***			
DB7-4	Des dispositions sont-elles prises en fin d'exercice pour s'assurer que les productions, réceptions et expéditions sont enregistrées dans la bonne période ?	**	***	***			
DB7-5	Des fiches de production sont-elles en place pour permettre de connaître et de contrôler le stade d'avancement des travaux en cours à n'importe quel moment ?	**	***	***			
8. Valorisation des stocks							
DB8-1	L'évaluation des produits achetés est-elle faite au coût d'achat ?	**	***	***			
DB8-2	Les coûts de revient imputés aux stocks de produits comprennent-ils :						
	- les charges directes ?	**	***	***			
	- les charges indirectes incorporables ?	**	***	***			
DB8-3	Les charges imputées sont-elles extraites de la comptabilité générale ?	***	***	**			
DB8-4	Les documents ayant servi à valoriser les stocks à leur coût réel sont-ils conservés pour :						
	- tous les achats ?	***	***	**			
	- toutes les productions ?	***	***	**			
DB8-5	Des procédures ont-elles été mises en place pour s'assurer de l'exactitude des enregistrements (par exemple en analysant les écarts entre coût réel et coût normal) ?	***	***	***			
DB8-6	Les calculs arithmétiques des stocks font-ils l'objet d'une double vérification par une personne indépendante ?	**	***	***			
DB8-7	Est-il fait un contrôle par comparaison fréquente des pourcentages de marge brute, pour contrôler la fiabilité des montants en stocks ?	***	***	***			
9. Provisions sur stocks							
DB9-1	Procède-t-on à l'estimation du cours du jour ?	**	***	***			
DB9-2	Compare-t-on la valeur retenue avec le cours du jour ?	**	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB9-3	La politique de dépréciation des stocks couvre-t-elle :						
	- la rotation lente ?	***	***	***			
	- les produits en mauvais état ?	***	***	***			
	- la valeur de réalisation ou cours du jour ?	***	***	***			
10. Rapport d'inventaire							
DB10-1	Le responsable de l'inventaire établit-il un rapport d'inventaire ?	**	***	**			
DB10-2	Le rapport d'inventaire est-il soumis à l'appréciation de la direction générale ?	**	***	**			
11. Protection des stocks							
DB11-1	Les conditions de stockage permettent-elles d'éviter :						
	- la détérioration des stocks ?	***	***	**			
	- l'accès de personnes non autorisées ?	***	***	**			
DB11-2	Les stocks sont-ils couverts par une assurance adéquate contre les risques de perte par :						
	- le feu ?	***	***	**			
	- le vol ?	***	***	**			
	- les calamités naturelles ou autres risques ?	***	***	**			
DB11-3	Le système de tenue des fiches de stocks permet-il de faire apparaître les stocks à écoulement lent ?	***	***	***			
DB11-4	Les magasiniers doivent-ils signaler périodiquement les stocks inutilisables ou à rotation lente ?	***	***	***			
DB11-5	La valeur brute des stocks est-elle régulièrement rapprochée de la valeur probable de réalisation :						
	- matières premières ?	***	***	***			
	- travaux en cours ?	***	***	***			
	- produits finis ?	***	***	***			
12. pilotage et mise à niveau permanente							
DB12-1	Le pilotage des stocks est-il efficace et axé sur l'utilité ?	***	***	**			
DB12-2	Les méthodes de mise à niveau permanente des magasiniers et des méthodes de gestion des stocks, magasins, dépôts et entrepôts sont-elles efficaces ?	***	***	**			
DB12-3	La mise au courant des réglementations est-elle efficace ?	**	**	***			
DB12-4	Les mécanismes d'acheminement des suggestions sont-ils opérationnels ?	***	***	***			
DB12-5	Les faiblesses de contrôle interne signalées ou identifiées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides ?	***	***	***			
DB12-6	A-t-on procédé à un audit opérationnel compétent des stocks ?	***	***	**			

III.10. Achats - Fournisseurs							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Structure du service des achats							
DA1-1	Les objectifs de la fonction approvisionnement sont-ils clairement définis ?	***	***	**			
DA1-2	Les facteurs clés de succès en matière d'approvisionnement sont-ils bien compris ?	***	**	*			
DA1-3	Le service achats est-il indépendant :						
	- de la comptabilité générale ?	**	***	*			
	- de la comptabilité fournisseurs ?	**	***	*			
	- de la trésorerie ?	***	***	*			
	- du service réception ?	***	***	*			
DA1-4	Les procédures facilitent-elles un pilotage axé sur l'utilité des approvisionnements :						
	- par les services approvisionnements ?	***	***	*			
	- par la direction générale ?	***	***	*			
2. Personnel des achats							
DA2-1	Les procédures de sélection et de maintien des ressources humaines assurent-elles l'utilisation d'un personnel compétent, performant et ayant un bon comportement ?	***	***	***			
DA2-2	La qualité de la communication des approvisionnements est-elle satisfaisante :						
	- au sein du service ?	***	**	*			
	- avec les autres services de l'entreprise ?	***	***	**			
	- avec les fournisseurs et les autres tiers ?	***	***	**			
DA2-3	Le type de comportement dominant chez les approvisionnements est-il compatible avec les impératifs d'efficacité, d'utilité, d'intégrité et de performance des approvisionnements ?	***	***	**			
DA2-4	La vitesse d'exécution et de réaction des services approvisionnements est-elle satisfaisante ?	***	***	*			
DA2-5	La formation relative aux matières dangereuses est-elle satisfaisante ?	***	*	***			
DA2-6	Le personnel du service achat fait-il l'objet d'une enquête périodique de bonne moralité ?	***	***	**			
3. Expression des besoins d'achat							
DA3-1	Etablit-on un budget des achats ?	**	**	*			
DA3-2	Le budget des achats est-il régulièrement comparé aux réalisations ?	**	**	*			
DA3-3	Les achats de biens ou de services sont-ils commandés seulement sur la base de demandes d'achats établies par des personnes habilitées (tels que chefs de service) ?	**	**	*			
DA3-4	Le service achat établit-il des calendriers de livraison précisant les biens et matière voulus et la date à laquelle ils doivent être reçus ?	***	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DA3-5	Si oui, ces calendriers sont-ils transmis automatiquement aux personnels chargés des activités de réception ?	***	*	*			
DA3-6	Y a-t-il un suivi des problèmes de production dus à des ruptures de stocks de matières ?	***	**	*			
4. Choix des fournisseurs et appel à la concurrence							
DA4-1	Existe-t-il un fichier fournisseurs auquel il est fait référence pour le choix du fournisseur ?	***	**	*			
DA4-2	Ce fichier est-il constamment mis à jour ?	**	**	*			
DA4-3	Les achats courants sont-ils effectués auprès de fournisseurs dont la liste est approuvée par un responsable ?	**	**	*			
DA4-4	Cette liste est-elle régulièrement revue pour analyser la capacité des fournisseurs à :						
	- proposer des prix compétitifs ?	***	**	*			
	- respecter les normes techniques ?	***	**	**			
	- livrer les quantités requises ?	***	**	*			
	- respecter les délais de livraison ?	***	**	*			
	- fournir un service client satisfaisant ?	**	**	*			
DA4-5	Les achats non courants font-ils l'objet d'appels à la concurrence (au moins au dessus d'un certain plafond) ?	***	**	*			
DA4-6	Une personne indépendante du service des achats examine-t-elle parfois les critères de choix des fournisseurs et la validité des conditions acceptées ?	***	**	*			
5. Commandes aux fournisseurs							
DA5-1	Des bons de commande sont-ils systématiquement établis ?	***	***	**			
DA5-2	Ces bons de commande sont-ils:						
	- prénumérotés ?	***	***	**			
	- établis en quantités et en valeur ?	***	***	**			
	- signés par un responsable, au vu de la demande d'achat ?	***	***	**			
DA5-3	Si les bons de commande sont informatisés, le système permet-il d'identifier les retards d'exécution (si non, se sert-on de la séquence numérique) ?	***	***	*			
DA5-4	Utilise-t-on une série de bons de commande pour les achats de biens et services d'exploitation et une série de bons de commande pour les achats d'investissements ?	**	**	*			
DA5-5	Si le système est informatisé (si non tient-on un cahier de suivi des commandes), permet-il de connaître à tout moment les commandes non encore livrées, celles qui le sont partiellement, celles qui sont réalisées, celles qui sont annulées ?	***	***	*			
DA5-6	Les commandes en cours sont-elles régulièrement évaluées pour déterminer les engagements pris par l'entreprise ?	***	***	*			
DA5-7	Y a-t-il une procédure de relance des fournisseurs en retard de livraison ?	***	**	**			
6. Réception des commandes							
DA6-1	Le contrôle qualité est-il efficace ?	***	**	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DA6-2	Y a-t-il des listes de spécificités (ou un guide), régulièrement mises à jour, à utiliser dans le cadre de la vérification des matières reçues ?	***	*	*			
DA6-3	Procède-t-on, en cas de besoin, à la vérification des spécifications en collaboration avec le service achats, production ou autres services appropriés ?	***	*	*			
DA6-4	Le contrôle qualité est-il matérialisé par écrit ?	***	**	**			
DA6-5	Y a-t-il un suivi des problèmes de production dus à la non-conformité technique des matières ?	***	**	**			
DA6-6	Le service réception reçoit-il un exemplaire des bons de commandes passées mentionnant les quantités et qualités ?	***	**	**			
DA6-7	Les marchandises reçues sont-elles rapprochées des bons de commande en ce qui concerne :						
	- les quantités ?	***	**	*			
	- la qualité ?	***	**	*			
DA6-8	Des bons de réception sont-ils établis systématiquement (y compris pour les chantiers en cours à l'extérieur et les livraisons directes aux clients) ?	***	***	**			
DA6-9	Si oui, sont-ils :						
	- prénumérotés ?	***	**	**			
	- signés et datés par le réceptionnaire ?	***	**	**			
	- saisis dans le système d'information en temps voulu ?	***	***	**			
DA6-10	Les bons de réception sont-ils explicités sur les qualités et quantités reçues ?	***	***	**			
DA6-11	Un système de bon de réception ou autre système de contrôle approprié est-il exercé pour les services reçus ? (personnel intérimaire, entretien, etc...)	***	***	**			
DA6-12	Un responsable a-t-il été désigné pour le contrôle de la facture d'électricité et de consommation d'eau si le montant le justifie ?	***	***	*			
7. Prévention des litiges, retours et réclamations							
DA7-1	Recourt-on aux services de conseils externes compétents lorsque l'enjeu le justifie ?	**	*	**			
DA7-2	Insère-t-on une clause compromissoire pour recourir à l'arbitrage institutionnel en cas de litige ?	**	*	**			
DA7-3	Soumet-on les contrats importants à l'avis préalable de conseils juridiques compétents ?	**	*	**			
DA7-4	Les marchandises ou emballages retournés aux fournisseurs font-ils l'objet d'un bon de retour prénuméroté ?	**	***	*			
DA7-5	Les autres réclamations faites aux fournisseurs font-elles l'objet d'un bon de réclamation prénuméroté ?	***	***	*			
DA7-6	Les bons de retour et les bons de réclamation sont-ils transmis aux personnes chargées d'obtenir les avoirs ?	***	***	**			
DA7-7	Si oui, ces personnes se servent-elles de la prénumérotation pour vérifier qu'elles reçoivent tous les bons de retour et bons de réclamation ?	***	***	**			
DA7-8	Sait-on à tout moment quels sont les retours et les bons de réclamation en cours ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DA7-9	Est-il procédé régulièrement à une tenue des retours et des réclamations non recoupés avec des avoirs ?	***	***	**			
8. Réception des factures fournisseurs							
DA8-1	Au secrétariat :						
	- enregistre-t-on les factures et avoirs reçus sur le cahier de courrier arrivée ?	***	***	**			
	- procède-t-on à la numérotation séquentielle interne des factures et avoirs ?	***	***	**			
	- indique-t-on la date de réception sur la facture ou l'avoir ?	***	***	**			
	- les originaux des factures et des avoirs sont-ils identifiés à l'aide d'un tampon "ORIGINAL" ?	***	***	**			
	- les doubles des factures et des avoirs sont-ils identifiés à l'aide d'un tampon "DUPLICATA" ?	***	***	**			
DA8-2	Les factures et avoirs des fournisseurs sont-ils directement transmis du service courrier au service comptable ?	*	***	**			
9. Comptabilisation							
DA9-1	Le service comptable utilise-t-il les séquences numériques des documents suivants (ou d'autres moyen offert par le système d'information) pour s'assurer qu'il reçoit toutes les informations nécessaires :						
	- bons de commande ?	*	**	**			
	- bon de réception ?	*	**	**			
	- bons de retour et bons de réclamation ?	*	**	**			
	- factures et avoir reçus ?	*	**	**			
DA9-2	Le service comptable se sert-il de la séquence numérique interne des factures et avoirs reçus pour vérifier qu'ils sont tous comptabilisés ?	*	***	**			
DA9-3	Les factures et avoirs fournisseurs sont-ils vérifiés pour :						
	- les quantités, qualités, prix, et conditions de paiement avec les bons de commande ou tout autre justificatif pour les services et frais annexes ?	***	***	**			
	- les qualités et quantités avec les bons de réception ou de retour ?	***	***	**			
	- les bons de réclamation ?	***	***	**			
	- l'exactitude arithmétique ?	***	***	**			
	- les remises et bonifications dues ?	***	***	**			
	- les taxes : TVA et droit de consommation (y compris les conditions de forme requises par la loi) ?	***	***	***			
DA9-4	Ces vérifications sont-elles indiquées sur les factures ?	**	***	**			
DA9-5	Le responsable du service comptabilité ou financiers approuve-t-il les factures (appuyées des bons de commande et bon de réception et autres pièces du dossier) avant d'ordonnancer le paiement et l'imputation comptable ?	***	***	***			
DA9-6	Si des factures sont envoyées aux services utilisateurs pour approbation :						
	- sont-elles accompagnées des pièces justificatives ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- la comptabilité garde-t-elle trace de ces envois ?	**	***	**			
	- les services utilisateurs sont-ils régulièrement relancés ?	***	***	**			
DA9-7	L'usage de photocopie comme pièce justificative est-il interdit ?	*	***	***			
DA9-8	Procède-t-on régulièrement à un examen des bons de réception non rapprochés d'une facture, des factures non rapprochées d'un bon de réception, des commandes anciennes apparemment non livrées ?	***	***	**			
DA9-9	tient-on des comptes individuels fournisseurs ?	***	***	**			
DA9-10	Etablit-on une balance mensuelle fournisseurs ?	***	***	**			
DA9-11	L'accès aux comptes fournisseurs et aux fichiers utilisés lors du traitement de ces comptes est-il limité aux seules personnes autorisées à le faire ?	***	***	***			
DA9-11	Lorsque des fournisseurs adressent des relevés de comptes à la société :						
	- Ces relevés sont-ils comparés avec les soldes des comptes en comptabilité ?	***	***	**			
	- Les différences sont-elles recherchées et apurées ?	***	***	**			
	- ces ajustements sont-ils approuvés par un responsable ?	**	***	**			
DA9-12	la comptabilité est-elle en mesure d'identifier :						
	- les bons de réception non facturés et les factures en instance d'approbation pour évaluer les charges à payer ?	**	***	**			
	- les bons de retour ou demandes d'avoirs non rapprochés d'avoirs pour évaluer les produits à recevoir ?	**	***	**			
	- les bons de commandes non honorés pour :						
	- évaluer les engagements en cours ?	**	***	**			
	- rechercher les passifs non enregistrés pour services reçus ?	**	***	**			
10. Paiement							
DA10-1	La facture n'est-elle payée qu'au vue d'un bon à payer et de l'original de la facture ?	***	***	***			
DA10-2	Le bon à payer est-il délivré par le service responsable par écrit ?	***	***	***			
DA10-3	Le bon à payer est-il établi après approbation des différents contrôles ?	***	***	***			
DA10-4	La procédure donne-t-elle l'assurance que les avoirs sont bien pris en compte avant tout paiement ?	***	***	***			
DA10-5	Les originaux des factures comportent-ils l'indication "payée" après paiement ?	**	***	**			
11. Remises, escomptes et ristournes							
DA11-1	Les approvisionnements sont-ils efficaces en matière de remises, escomptes et ristournes ?	***	***	**			
DA11-2	Les procédures assurent-elles que l'entreprise bénéficie effectivement des possibilités d'escompte et de ristourne pouvant être obtenus des fournisseurs ?	***	***	**			
DA11-3	Le pilotage de l'encaissement des remises, escomptes et ristournes est-il efficace ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
11. Mise à niveau permanente							
DA12-1	Les procédures de mise à niveau permanente du personnel et des méthodes des approvisionnements sont-elles efficaces?	***	***	**			
DA12-2	La mise au courant des réglementations est-elle efficace?	***	***	***			
DA12-3	Le suivi des marchés, des risques liés à l'approvisionnement et des progrès technologiques est-il efficace?	***	***	**			
DA12-4	Les mécanismes d'acheminement des suggestions sont-ils opérationnels?	***	***	**			
DA12-5	Les faiblesses de contrôle interne signalées ou identifiées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides?	***	***	***			

III.11. Organisation de la production							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique générale industrielle							
DB1-1	Les objectifs de la fonction production sont-ils clairement définis ?	***	**	*			
DB1-2	Les facteurs clés de succès en matière de production sont-ils bien identifiés et compris ?	***	*	*			
DB1-3	La culture industrielle de l'entreprise et le mode de comportement cultivé intègrent-ils la satisfaction client ?	***	**	**			
DB1-4	L'entreprise a-t-elle mis au point une politique produit pour les 5 prochaines années ?	***	**	*			
DB1-5	L'entreprise a-t-elle une politique technologique et industrielle pour les 5 prochaines années ?	***	**	*			
DB1-6	A-t-on établi un plan d'investissement pour les 5 prochaines années ?	***	**	*			
DB1-7	Les investissements sont-ils précédés d'étude d'opportunité et de rentabilité ?	***	**	*			
DB1-8	Le plan d'investissement est-il compatible avec les ressources de financement disponibles ?	***	**	*			
DB1-9	La production est-elle en phase avec les approvisionnements et les ventes ?	***	**	*			
2. Personnel de production							
DB2-1	Les procédures de sélection et de maintien des responsables de production (cadre et maîtrise) assurent-elles l'utilisation d'un personnel compétent et talentueux, performant et ayant un bon comportement ?	***	**	**			
DB2-2	Le type de comportement dominant chez le personnel de production est-il compatible avec les impératifs de compétitivité et de satisfaction clients ?	***	**	**			
DB2-3	La qualité de communication des responsables de la production est-elle satisfaisante :						
	- entre eux, au sein du service ?	***	*	*			
	- avec les autres services de l'entreprise ?	***	***	**			
	- avec les tiers (clients, fournisseurs, administration, etc...) ?	***	**	**			
DB2-4	A-t-on établi un plan de formation technique ?	***	**	**			
DB2-5	La politique de formation et d'éducation est-elle en harmonie avec les objectifs techniques ?	***	*	*			
DB2-6	La vitesse d'exécution et de réaction du service et du personnel de production est-elle satisfaisante ?	***	**	**			
DB2-7	Les mécanismes de remontée de l'information sont-ils efficaces ?	***	**	**			
3. Contrôle qualité							
DB3-1	La qualité fait-elle partie des préoccupations prioritaires ?	***	**	**			
DB3-2	Les procédures, méthodes et mesures visant à assurer la qualité des produits sont-elles efficaces ?	***	**	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB3-3	Les procédures permettent-elles un pilotage efficace de la qualité notamment :						
	- défauts de qualité ?	***	**	**			
	- réclamations clients ?	***	**	**			
DB3-4	Les procédures visant à garantir la qualité des produits sont-elles intégrées, en tant que possible, dans le processus de production ?	***	*	**			
DB3-5	La culture et le type de comportement général dominant privilégient-ils la qualité des produits ?	***	**	**			
DB3-6	Eduque-t-on efficacement le personnel à la qualité ?	***	**	**			
DB3-7	Le contrôle qualité est-il normalisé par la définition précise des vérifications à observer ?	***	**	**			
DB3-8	Le contrôle qualité est-il matérialisé par un document engageant la responsabilité du contrôleur ?	***	**	***			
DB3-9	Le contrôle qualité est-il exercé :						
	- en cours de fabrication ?	***	**	**			
	- au stade de produit fini ?	***	**	**			
	- au moment de la livraison au client ?	***	**	**			
DB3-10	La fréquence des réclamations est-elle :						
	- acceptable ?	***	**	**			
	- en diminution constante ?	***	**	**			
DB3-11	La fréquence des retouches est-elle :						
	- acceptable ?	***	**	*			
	- en diminution constante ?	***	**	*			
DB3-12	Le pourcentage des déchets est-il :						
	- normal ?	***	**	*			
	- en diminution constante ?	***	**	*			
DB3-13	Procède-t-on à la réalisation de tests sur les produits par des personnes extérieures au service de production ?	**	*	*			
DB3-14	A-t-on mis en place un service indépendant chargé de recevoir et de traiter les réclamations clients ?	**	**	**			
DB3-15	Les réclamations sont-elles toujours :						
	- résolues jusqu'à la parfaite satisfaction des clients ?	***	**	**			
	- traitées rapidement ?	***	**	**			
DB3-16	La production a-t-elle mis au point un système de suivi des coûts des réclamations par :						
	- l'ouverture d'ordre d'imputation réclamation mensuelle ?	***	***	**			
	- l'analyse systématique des causes des réclamations ?	***	***	**			
DB3-17	Les réclamations donnent-elles lieu à l'adoption de solutions efficaces permettant d'en éliminer les causes ?	***	***	**			
4. Respect des délais							
DB4-1	Le respect des délais de livraison fait-il partie des préoccupations prioritaires ?	***	**	**			
DB4-2	Les procédures, les méthodes et mesures visant à assurer le respect des délais de livraison sont-elles efficace ?	***	**	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB4-3	Les procédures permettent-elles un pilotage efficace des délais de livraison ?	***	**	**			
DB4-4	Y a-t-il un plan de secours en cas d'imprévus (panne brusque de machines, etc...) ?	**	*	**			
DB4-5	Les réclamations en cas de retard de livraison sont-elles appropriées ?	***	**	**			
DB4-6	Eduque-t-on efficacement le personnel sur l'importance du respect des délais ?	***	**	**			
5. Contrôle de gestion de la production							
DB5-1	Etablit-on un budget de production :						
	- pour l'année ?	***	**	*			
	- pour le mois ?	***	*	*			
	- par jour ?	**	*	*			
DB5-2	Le budget est-il établi en quantité et en valeur ?	***	**	*			
DB5-3	Procède-t-on périodiquement à une analyse de la valeur des produits ?	***	***	*			
DB5-4	A-t-on mis en place un modèle de détermination des coûts de revient ?	***	***	**			
DB5-5	Ce modèle est-il satisfaisant ?	***	***	**			
DB5-6	Tient-on un journal de production ?	***	***	*			
DB5-7	Les réalisations sont-elles :						
	- suivies en permanence au jour le jour ?	***	**	*			
	- comparées avec le budget du jour, cumulé du mois et cumulé de l'année ?	***	**	*			
	- comparées avec les chiffres de l'année précédente ?	***	**	*			
DB5-8	Le poids de l'encadrement administratif est-il compatible avec le volume des activités ?	***	**	**			
DB5-9	L'encadrement administratif de la production est-il :						
	- méthodique ?	***	**	**			
	- efficace ?	***	**	**			
6. Préparation du travail							
DB6-1	L'administration comprend-t-elle :						
	- un bureau d'études ?	***	*	*			
	- un bureau de méthodes ?	***	*	*			
	- un bureau d'ordonnancement ?	***	*	*			
DB6-2	Le bureau de méthode procède-t-il à :						
	- l'analyse des procédés ?	***	*	*			
	- l'analyse des postes de travail ?	***	*	*			
	- l'étude des temps (temps alloué - temps réel) ?	***	*	*			
	- la mesure de l'utilisation du matériel ?	***	*	*			
	- le contrôle des causes des écarts entre coûts prévisionnels et les coûts réels ?	***	**	*			
DB6-3	Le bureau d'études procède-t-il à :						
	- la recherche et le développement de nouveaux produits ?	***	*	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- l'amélioration des produits existants?	***	*	*			
	- la création et l'amélioration des équipements et des outillages?	***	*	*			
DB6-4	Les travaux du bureau d'études sont-ils formalisés par des plans bien établis ?	***	*	*			
DB6-5	Le bureau d'études s'applique-t-il à rechercher la standardisation :						
	- des plans ?	**	*	*			
	- des matières utilisées ?	**	*	*			
	- et des produits ?	**	*	*			
DB6-6	Les travaux du bureau d'études sont-ils planifiés ?	***	**	*			
DB6-7	L'ordonnancement prend-t-il en compte les impératifs de vente pour la fixation du programme de production ?	***	*	*			
DB6-8	La stabilisation de la production est-elle suffisante ?	***	*	*			
DB6-9	Les stocks de produits finis sont-ils à dominance utile et non sauvage ?	***	**	*			
DB6-10	Etablit-on un planning de production écrit ?	***	*	*			
DB6-11	Suit-on l'avancement des travaux dans les ateliers ?	***	*	*			
DB6-12	Les modifications de planning sont-elles soumises à autorisation préalable de la direction générale ?	***	*	*			
DB6-13	Les délais accordés par le service commercial à la production sont-ils réglementés par un écrit ?	***	*	*			
DB6-14	Surveille-t-on la charge des machines ?	***	*	*			
DB6-15	Le lancement d'une fabrication est-il effectué sur la base d'un ordre de fabrication prénuméroté ?	***	**	**			
DB6-16	Le service chargé de la centralisation des ordres de fabrication s'assure-t-il de la suite de séquence des ordres de fabrication ?	***	**	**			
DB6-17	Les consommations de matières et de main-d'œuvre sont-elles affectées par ordre de fabrication ?	***	***	*			
DB6-18	Tient-on des fiches de détermination des coûts par ordre de fabrication ?	***	***	*			
DB6-19	Peut-on déterminer, à partir du bureau d'ordonnancement, en quantité et en valeur :						
	- les ordres de fabrication réalisés ?	***	**	*			
	- les ordres de fabrication en cours ?	***	**	*			
	- les commandes en attente de lancement ?	***	**	*			
	- le plan de charges ?	***	*	*			
DB6-20	existe-t-il un système fiable de détermination en temps réel de la production évaluée en prix de vente ?	***	**	*			
DB6-21	Si oui, détermine-t-on la valeur de la production par section ou atelier ?	***	**	*			
DB6-22	Existe-t-il un système fiable de détermination en temps réel de la marge sur coût matière produite ?	***	**	*			
DB6-23	A-t-on fixé une norme de rapport marge sur coût matière produite sur le coût de la main-d'œuvre directe consommée ?	***	**	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DB6-24	Suit-on l'évolution de ce rapport dit de productivité du travail au jour le jour ?	**	*	*			
7. Les consommations matières							
DB7-1	Les consommations matières sont-elles conformes aux normes ?	***	*	*			
DB7-2	Le taux de déchets est-il acceptable ?	***	*	*			
DB7-3	S'applique-t-on à analyser la valeur pour réduire de façon intelligente les matières consommées sans affecter la satisfaction clients ?	***	*	*			
DB7-4	Une autorisation est-elle exigée pour effectuer :						
	- les sorties des magasins de matières premières et fournitures vers la production ?	**	*	*			
	- les transferts à des sous-traitants ?	**	*	*			
DB7-5	Les mouvements de matières sont-ils réalisés avec attestation pour prise en charge du receveur ?	***	**	*			
DB7-6	Les opérations suivantes sont-elles matérialisées sur des imprimés prénumérotés :						
	- sorties des magasins des matières premières et des fournitures vers la production ?	***	***	*			
	- retours en magasins des matières premières et des fournitures non conformes ou en excès ?	***	***	*			
	- transferts entre usines ou ateliers distincts ?	***	***	*			
	- mouvements de stocks avec des sous-traitants ?	***	***	*			
	- déchets et rebuts ?	***	***	*			
DB7-7	La comptabilité matières utilise-t-elle la prénumérotation pour s'assurer de l'exhaustivité des informations saisies ?	***	***	*			
8. La consommation main-d'œuvre directe							
DB8-1	Soumet-t-on périodiquement les frais de personnel à l'examen de l'utilité ?	***	*	*			
DB8-2	L'affectation des heures de travail est-elle réalisée en temps réel?	***	***	*			
DB8-3	Le système d'affectation permet-il une imputation fiable?	**	***	*			
DB8-4	L'affectation des heures est-elle matérialisée sur des imprimés prénumérotés ?	***	***	*			
DB8-5	La comptabilité coût de revient utilise-t-elle la prénumérotation pour s'assurer de l'exhaustivité des informations saisies ?	**	***	*			
DB8-6	Rapproche-t-on quotidiennement le total des heures à payer selon la pointage et le total des heures imputées :						
	- par atelier ?	***	**	**			
	- pour l'ensemble de l'usine ?	***	**	**			
DB8-7	La saisie des matières et main-d'œuvre donne-t-elle lieu à édition :						
	- d'un journal de saisie de la journée matières et d'un journal de saisie main-d'œuvre ?	**	***	*			
	- de la mise à jour des fiches coût de revient après confirmation du journal de saisie ?	**	***	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
9. Sorties des produits finis des ateliers							
DB9-1	Les ateliers et locaux de production sont-ils équipés de vidéo-surveillance ?	***	*	*			
DB9-2	La livraison des produits fabriqués de l'atelier au magasin ou aux clients est-elle :						
	- matérialisée dans un imprimé prénuméroté ?	***	***	*			
	- faite contre décharge ?	***	***	**			
DB9-3	La production tient-elle un journal des livraisons en quantité et en valeur ?	***	***	*			
DB9-4	Utilise-t-on la prénumérotation de l'imprimé de sorties usine/magasin pour s'assurer de l'exhaustivité des informations saisies ?	***	***	*			
DB9-5	Rapproche-t-on la quantité et/ou le montant des sorties de l'usine avec la quantité et/ou le montant des entrées en magasin ?	***	***	*			
DB9-6	La production élabore-t-elle un état de synthèse de la production du mois en quantité et en valeur ?	***	***	*			
10. Les manutentions et transports internes							
DB10-1	L'implantation des machines a-t-elle fait l'objet d'une étude prenant en compte la problème des manutentions ?	***	NA	NA			
DB10-2	Les transports internes sont-ils réduits au minimum ?	***	*	NA			
DB10-3	Les manutentions sont-elles mécanisées :	***	NA	*			
DB10-4	Des mesures sont-elles prises pour protéger les produits :						
	- manutentionnés ?	***	*	**			
	- transportés ?	***	*	**			
DB10-5	Les produits transportés sont-ils enregistrés sur un imprimé prénuméroté :						
	- d'un atelier à un autre atelier ?	***	**	*			
	- d'une usine à une autre usine ?	***	**	*			
	- de l'usine à un magasin ?	***	**	*			
11. Entretien et maintenance des équipements							
DB11-1	Existe-t-il un service entretien bien structuré ?	***	*	*			
DB11-2	Le service entretien tient-il un fichier des machines ?	***	**	*			
DB11-3	Le service entretien tient-il un carnet d'entretien par machine ?	***	**	*			
DB11-4	Le carnet d'entretien comprend-t-il un planning des entretiens et un compte rendu des interventions et réparations ?	***	**	*			
DB11-5	Le service entretien tient-il un journal d'activité ?	***	**	*			
DB11-6	L'entretien préventif est-il systématique et bien organisé conformément à un programme préétabli ?	***	***	*			
DB11-7	Y a-t-il une évaluation périodique du matériel de production en regard :						
	- des réparations ?	***	**	NA			
	- des frais de maintenance ?	***	**	NA			
	- de la capacité de production ?	***	**	NA			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- des arrêts de la production ?	***	**	NA			
	- de l'obsolescence du matériel ?	***	***	NA			
	- du rapport coûts/bénéfices qui pourrait être dégagé par l'acquisition de nouvelles machines ?	***	**	NA			
12. Conditions de travail							
DB12-1	Y a-t-il un plan de sécurité ?	***	**	***			
DB12-2	Y a-t-il un responsable sécurité ?	**	NA	*			
DB12-3	Les conditions de sécurité au travail sont-elles satisfaisantes :						
	- sécurité machines ?	***	**	**			
	- équipements de sécurité ?	***	*	***			
DB12-4	Sensibilise-t-on le personnel aux normes de sécurité ?	***	*	***			
DB12-5	Organise-t-on régulièrement des sessions de formation concernant les règles de sécurité ?	***	NA	***			
DB12-6	Y a-t-il des affiches et indications indiquant les règles de sécurité ?	***	NA	***			
DB12-7	Procède-t-on aux prises de mesures nécessaires, allant jusqu'aux sanctions, contre les membres du personnel qui enfreindraient les normes de sécurité ?	**	NA	***			
DB12-5	Les conditions de travail sont-elles satisfaisantes :						
	- lumière ?	***	NA	***			
	- climatisation ?	**	NA	*			
	- bruit ?	***	NA	***			
	- horaire ?	***	NA	***			
DB12-6	Les litiges collectifs sont-ils inexistantes ou peu nombreux ?	***	**	***			
DB12-7	L'entreprise a-t-elle un système d'intéressement ?	**	*	NA			
DB12-8	L'entreprise a-t-elle une politique de participation au profit du personnel ?	**	**	NA			
DB12-9	Elabore-t-on, au moins une fois par an, un bilan social ?	**	*	*			
DB12-10	Les mesures pour lutter contre la pollution sont-elles adéquates :						
	- au sein de l'entreprise pour préserver la santé du personnel ?	**	NA	***			
	- à l'extérieur pour préserver l'environnement écologique ?	*	*	***			
13. Production d'immobilisations							
DB13-1	La production d'immobilisations par l'entreprise pour elle-même donne-t-elle lieu à une commande interne appropriée par un responsable ?	***	*	NA			
DB13-2	Le lancement et le suivi d'une production d'immobilisation suivent-ils la procédure ordinaire de documentation de la fabrication ? (ordre de fabrication, suivi des coûts)	***	***	NA			
DB13-3	La production d'une immobilisation donne-t-elle lieu à une facturation interne acceptée par le service utilisateur ?	**	***	**			
DB13-4	L'immobilisation produite est-elle évaluée au coût de revient ?	NA	***	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
14. Rapport d'activité de la production							
DB14-1	La production présente-t-elle un rapport mensuel à la direction générale ?	***	**	NA			
DB14-2	Le rapport répond-t-il aux questions suivantes :						
	- le volume et la composition de la production sont-ils en harmonie avec les ventes (absence de rupture) ?	***	**	NA			
	- la qualité des produits est-elle en harmonie avec les exigences du marché ?	***	**	*			
	- les délais de livraison sont-ils conformes aux exigences de la clientèle ?	***	**	*			
	- les coûts de production sont-ils en concordance avec les prix du marché et les impératifs de rentabilité de l'entreprise ?	***	**	NA			
DB14-3	Ce rapport est-il discuté entre la production et la direction générale ?	***	**	NA			
DB14-4	Les mesures correctrices donnent-elles lieu à un suivi d'exécution ?	***	*	NA			
15. Mise à niveau permanente							
DB15-1	Les procédures et mécanismes de mise à niveau permanente du personnel de production (cadres et exécution) et des processus sont-elles efficaces ?	***	*	NA			
DB15-2	L'écoute du marché et la prise en compte des signes précurseurs des tendances fortes du marché, relatives aux produits et aux comportements et goûts des clients font-elles partie des préoccupations prioritaires des responsables de la production ?	***	**	*			
DB15-3	La mise au courant des réglementations est-elle efficace ?	**	**	***			
DB15-4	Les mécanismes d'acheminement des suggestions sont-ils opérationnels ?	***	**	*			
DB15-5	Les faiblesses de contrôle interne signalées ou identifiées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides ?	***	***	***			

III.12. Ventes - Clients							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Politique commerciale							
DC1-1	Les objectifs de la fonction commerciale des ventes sont-ils clairement définis ?	***	**	***			
DC1-2	Les facteurs clés de succès en matière de ventes sont-ils bien identifiés et compris ?	***	**	**			
DC1-3	La culture développée par l'entreprise et le mode de comportement cultivé privilégient-ils l'écoute des clients, le service aux clients, la recherche de la satisfaction et de l'enchantement des clients ?	***	**	***			
DC1-4	La veille commerciale est-elle efficace ?	***	**	**			
DC1-5	L'information collectée sur la concurrence est-elle pertinente ?	***	**	**			
DC1-6	Etablit-on un plan marketing ?	***	*	**			
DC1-7	Etablit-on un budget des ventes :						
	- annuel ?	***	*	***			
	- mensuel ?	***	*	***			
DC1-8	Est-ce qu'il y a un système efficace de pilotage axé sur l'utilité des ventes ?	***	**	***			
DC1-9	Les budgets (ou prévisions) sont-ils comparés avec les réalisations et les variations expliquées régulièrement ?	***	**	***			
2. Personnel de vente							
DC2-1	Les procédures de sélection et de maintien du personnel commercial et des vendeurs assurent-elles l'utilisation d'un personnel compétent et talentueux, performant et ayant un bon comportement ?	***	**	***			
DC2-2	Le type de comportement dominant chez les commerciaux de l'entreprise est-il compatible avec les impératifs de services et de satisfaction clients ?	***	**	**			
DC2-3	La qualité de la communication des commerciaux est-elle satisfaisante :						
	- entre eux, au sein du service ?	***	*	**			
	- avec les autres services de l'entreprise ?	***	**	***			
	- avec les clients et les autres tiers ?	***	**	**			
DC2-4	Le personnel commercial de ventes fait-il l'objet d'un suivi de bonne moralité ?	***	**	***			
DC2-5	La vitesse d'exécution et de réaction des services commerciaux et du personnel est-elle satisfaisante ?	***	*	**			
3. Gestion des commandes							
DC3-1	Les conditions de ventes sont-elles fixées par la direction générale ?	***	***	***			
DC3-2	Le contenu des commandes reçues des clients est-il reporté sur des documents internes standards ?	***	*	***			
DC3-3	Les commandes sont-elles numérotées ?	***	*	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DC3-4	Les commandes clients sont-elles revues et approuvées, avant acceptation, par :						
	- le service commercial, en ce qui concerne les conditions et la disponibilité des marchandises ?	***	**	**			
	- le service crédit pour le recouvrement de la créance ?	***	**	***			
DC3-5	Le système d'information permet-il au service commercial d'avoir les informations à jour sur l'état des stocks de produit fini ?	***	*	**			
DC3-6	Le système d'information permet-il au service crédits d'avoir les informations à jour sur l'état des encours clients (y compris les effets à recevoir et les effets escomptés non encore échus) ?	***	*	**			
DC3-7	Les commandes téléphoniques doivent-elles être confirmées par écrit par le client ou prouvées par d'autres moyens avant d'être exécutées ?	**	***	**			
DC3-8	Tient-on un registre de suivi des commandes clients (ou un autre moyen offert par le système d'information de l'entreprise) permettant de connaître à tout moment quelles sont les commandes à livrer, celles qui le sont déjà partiellement, celles qui sont exécutées en totalité ?	***	*	***			
4. Expédition							
DC4-1	La fonction expédition est-elle indépendante du magasin ?	***	*	***			
DC4-2	Les expéditions sont-elles faites au vu d'un bon de commande accepté ?	***	*	**			
DC4-3	Toute sortie doit-elle être accompagnée d'un bon de sortie ou bon de livraison ?	***	**	***			
DC4-4	Les bons de livraisons ou bons de sortie sont-ils prénumérotés ?	***	*	***			
DC4-5	Le respect de la suite numérique des bons de livraison est-il contrôlé par le service facturation ?	***	*	***			
DC4-6	Un rapprochement global est-il effectué entre les quantités expédiées d'après les bons de sorties et les quantités facturées ?	***	*	***			
DC4-7	Un inventaire des produits finis en stock est-il fréquemment effectué ?	***	*	***			
DC4-8	Les remises des marchandises aux clients sont-elles faites contre une décharge pour prise en charge et acceptation des marchandises ?	***	**	**			
DC4-9	La procédure permet-elle de livrer les marchandises aux clients dans les délais fixés, ceci afin d'éviter les réclamations et les risques de litiges avec la clientèle qui peuvent en résulter ?	***	**	*			
DC4-10	Les réclamations sont-elles résolues rapidement ?	***	**	**			
5. Facturation							
DC5-1	Le service facturation est-il indépendant :						
	- du service des ventes ?	***	**	*			
	- du service expédition ?	***	**	*			
	- de la tenue des comptes clients ?	***	***	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DC5-2	Les prix de ventes sont-ils relevés sur des listes approuvées par la direction ?	***	***	*			
DC5-3	Tout écart par rapport aux conditions ou prix de vente normaux est-il expressément approuvé par un responsable ?	***	**	*			
DC5-4	Les factures sont-elles établies à partir des documents d'expédition ?	***	***	*			
DC5-5	Les factures sont-elles prénumérotées ?	***	***	***			
DC5-6	La séquence numérique des factures est-elles :						
	- automatiquement contrôlée ?	**	***	***			
	- rapprochée systématiquement de la séquence numérique des documents d'expédition ?	***	***	**			
DC5-7	Les factures sont-elles contrôlées, par une personne autre que celui qui les a établies, avec :						
	- les bons de commande pour contrôle des conditions ?	***	***	**			
	- Les bons de livraison pour contrôle des quantités ?	***	***	**			
	- Les tarifs ou les approbations individuelles de prix pour l'exactitude des prix facturés ?	***	***	*			
DC5-8	Les calculs arithmétiques sont-ils vérifiés automatiquement ?	***	***	*			
DC5-9	Les factures sont-elles expédiées directement au client par le service facturation ou par le courrier ?	***	**	*			
6. Les ventes de déchets							
DC6-1	A-t-on établi une norme pour apprécier le montant des ventes de déchets ?	***	***	*			
DC6-2	Les ventes de déchets sont-elles bien appréhendées pour être certain que toutes les ventes de déchets sont facturées ?	***	***	***			
DC6-3	Fait-on jouer la concurrence des acheteurs pour la vente de déchets ?	***	*	*			
7. Comptabilisation							
DC7-1	La tenue des comptes clients est-elle indépendante des fonctions suivantes :						
	- trésorerie ?	**	***	*			
	- appréciation de la solvabilité des clients ?	***	***	*			
	- suivi du recouvrement ?	***	***	*			
	- facturation ?	***	***	*			
	- pouvoir d'autorisation des escomptes, la prolongation des conditions de paiement, etc... ?	***	***	**			
DC7-2	Un contrôle est-il fait pour s'assurer que toutes les factures sont enregistrées et que tous les numéros de facture font l'objet d'un suivi comptable? (si le système d'information est intégré, ce contrôle doit être automatisé à la source ?	**	***	***			
DC7-3	Les totaux des journaux de vente sont-ils régulièrement rapprochés, même en présence d'un système d'information intégré, avec :						
	- le total des factures et avoirs émis dans la période ?	**	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- les déclarations fiscales de la période ?	*	**	***			
	- le montant passé en compte collectif ?	*	***	*			
DC7-4	Les comptes permettent-ils de distinguer :						
	- les ventes aux sociétés du même groupe ?	**	***	***			
	- les exportations ?	*	**	***			
	- les ventes par catégories de clientèle (par exemple ventes pour des assujettis ou non assujetti) ?	**	**	***			
	- les ventes par classe de produits (par exemple selon le régime fiscal du produit) ?	**	**	***			
DC7-5	En fin de période, un rapprochement de la documentation des ventes est-il systématiquement effectué :						
	- pour identifier les bons de livraison en instance de facturation ou les facturations d'avance ?	**	***	**			
	- pour enregistrer les écritures de régularisation nécessaires ?	*	***	***			
DC7-6	Etablit-on des balances clients mensuelles ?	***	***	*			
DC7-7	La société prépare-t-elle une balance par ancienneté des créances :						
	- régulièrement ?	***	***	*			
	- en fonction des dates d'échéance (et non pas des dates de factures) ?	***	***	*			
DC7-8	Cette balance est-elle régulièrement soumise à un responsable, en même temps que les informations concernant les impayés et les dépassements de limites de crédit ?	***	***	*			
DC7-9	Cette balance sert-elle de base à une procédure de relance systématique ?	***	***	*			
DC7-10	Cette procédure de relance est-elle suivie d'une remise régulière au contentieux des créances douteuses ?	***	***	**			
DC7-11	La politique d'établissement des provisions pour créances douteuses est-elle :						
	- clairement définie ?	*	***	**			
	- suffisamment prudente (c'est-à-dire non basée sur le seul critère de la déductibilité fiscale) ?	*	***	**			
DC7-12	Le suivi du contentieux et de l'exécution des jugements est-il efficace ?	***	***	**			
DC7-13	La passation d'une créance en pertes nécessite-t-elle l'autorisation préalable d'un responsable ?	**	***	**			
8. Réclamations, retours de marchandises, réductions et avoirs							
DC8-1	A-t-on mis en place des procédures efficaces de pilotage des réclamations ?	***	**	**			
DC8-2	Procède-t-on à l'examen des réclamations, incidents et litiges en vue d'en éliminer les causes ?	***	**	**			
DC8-3	Les documents prénumérotés sont-ils établis :						
	- en cas de retour de marchandises ?	***	***	***			
	- en cas de réclamation (demande de remise exceptionnelle par exemple) ?	***	***	*			
DC8-4	Ces documents font-ils l'objet d'une autorisation formelle avant émission des avoirs ?	***	***	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DC8-5	Les avoirs financiers sont-ils motivés et autorisés par un responsable ?	***	***	***			
DC8-6	Les avoirs financiers sont-ils approuvés par les clients ?	**	**	***			
DC8-7	Les avoirs sont-ils :						
	- établis à partir des documents de retour ou d'autorisation motivée d'un responsable ?	**	***	***			
	- rapprochés avec les factures d'origine ?	**	***	**			
	- autorisés avant envoi au client ?	**	***	**			
DC8-8	Peut-on connaître aisément, à une date donnée, les retours ou réclamations qui n'ont pas encore fait l'objet d'un avoir ?	**	***	**			
DC8-9	Est-il interdit d'accorder des ristournes ou rabais en marchandises ?	***	***	***			
DC8-10	Les soldes créditeurs (y compris ceux dus au paiement d'acomptes) sont-ils régulièrement examinés ?	*	***	**			
DC8-11	Le remboursement des soldes créditeurs nécessite-t-il l'approbation des services comptable, commercial et d'un responsable ?	***	***	*			
9. Recouvrement							
DC9-1	Envoie-t-on des relevés mensuels à tous les clients ?	***	***	*			
DC9-2	Ces relevés sont-ils tous envoyés directement aux clients (et non pas confiés aux représentants, etc...) ?	***	***	*			
DC9-3	Les paiements reçus sont-ils systématiquement rapprochés des factures ?	**	***	*			
10. Politique de crédit							
DC10-1	Des limites de crédit sont-elles fixées pour chaque client ?	***	**	*			
DC10-2	Ces limites sont-elles revues régulièrement pour tenir compte des circonstances ?	***	**	*			
DC10-3	Ces limites de crédits sont-elles indiquées sur les comptes clients ?	***	***	*			
DC10-4	Demandes-t-on systématiquement et périodiquement les renseignements bancaires sur les clients ?	***	***	*			
DC10-5	Se renseigne-t-on périodiquement sur les clients ayant des autorisations importantes de crédits ?	***	***	*			
DC10-6	Les commandes clients à crédits sont-elles approuvées par le service des crédits avant d'être exécutées ?	***	**	*			
DC10-7	Les responsables du service des crédits sont-ils promptement avisés des impayés ?	***	***	*			
11. Arbitrage, contentieux, protection juridique							
DC11-1	Recourt-on au service de conseils externes compétents pour l'organisation du cadre juridique des activités commerciales ?	***	*	***			
DC11-2	Soumet-on les contrats importants à l'avais préalable de conseils juridiques compétents ?	***	**	***			
DC11-3	Insère-t-on une clause compromissoire pour le recours à l'arbitrage institutionnel en cas de litige ?	***	*	***			
DC11-4	Le service chargé du contentieux est-il efficace ?	***	**	**			
DC11-5	A-t-on mis en place une procédure efficace de pilotage du contentieux ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
DC11-6	La protection du nom commercial et de la marque est-elle appropriée ?	***	**	***			
DC11-7	Examine-t-on périodiquement les causes des litiges en vue d'améliorer la prévention ?	***	**	**			
DC11-8	Prend-t-on en compte l'incidence du contentieux sur l'image de l'entreprise et ses relations commerciales futures ?	***	**	**			
12. Mise à niveau permanente							
DC12-1	Les procédures de mise à niveau permanente du personnel et des méthodes commerciales de ventes sont-elles efficaces ?	***	**	*			
DC12-2	La mise au courant des règlements est-elle efficace?	*	**	***			
DC12-3	L'écoute du marché, la veille commerciale et la détection des signes précurseurs des tendances fortes relatives au marché, aux produits et aux comportements et goûts des clients sont-elles efficaces ?	***	**	*			
DC12-4	Les mécanismes d'acheminement des suggestions sont-ils opérationnels ?	***	**	*			
DC12-5	Les faiblesses de contrôle interne signalées ou identifiées font-elles l'objet de solutions réfléchies et rapides ?	***	***	***			

IV - Information et communication							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Information							
1.1 Identification des informations							
E1-1	Des informations sont-elles obtenues aussi bien en externe qu'en interne et permettent-elles aux dirigeants d'évaluer les performances de l'entreprise par rapport aux objectifs ?	***	***	***			
E1-2	Existe-t-il des mécanismes permettant d'obtenir des informations externes pertinentes sur :						
	- Les conditions de marché ?	***	**	*			
	- Les programmes de la concurrence ?	***	**	*			
	- Les changements survenus dans les lois et réglementations ?	**	***	***			
E1-2	- l'environnement économique ?	***	**	*			
	Les informations générées en interne qui s'avèrent essentielles pour la réalisation des objectifs que s'est fixée l'entité, y compris celles relatives aux facteurs-clés de réussite, sont-elles identifiées et communiquées régulièrement aux personnes intéressées ?	***	***	*			
E1-4	Les informations nécessaires aux responsables leur sont-elles communiquées ?	***	***	**			
E1-5	Les responsables reçoivent-ils les informations analytiques qui leur permettent d'identifier les mesures à prendre ?	***	***	*			
E1-6	Le niveau de détail des informations communiquées aux différents niveaux hiérarchiques est-il suffisant ?	***	***	**			
E1-7	Les informations sont-elles suffisamment pertinentes ?	***	***	**			
E1-8	les informations sont-elles disponibles en temps utile pour permettre le suivi efficace des événements et des activités et une réaction rapide aux facteurs économiques et opérationnels, ainsi qu'aux problèmes de contrôle ?	***	***	**			
1.2 Système d'information							
E1-9	Existe-t-il un schéma directeur régissant le développement et la modification des systèmes d'information ?	***	***	**			
E1-10	Un mécanisme (ex : comité chargé des questions informatiques) visant à identifier les besoins en matière d'informatique a-t-il été mis en place ?	***	***	**			
E1-11	Un plan informatique à long terme a-t-il été développé et relié aux initiatives stratégiques ?	***	***	**			
E1-12	L'adhésion des dirigeants au développement des systèmes d'information se matérialise-t-elle par l'affectation de ressources adéquates, tant humaines que financières ?	***	***	**			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
2. Communication							
2.1 Communication interne							
E2-1	Les tâches et responsabilités en matière de contrôle attribuées au personnel sont-elles communiquées de façon efficace ?	***	***	***			
E2-2	Les moyens de communication (sessions de formation formelles et informelles, réunions et supervision sur le terrain) sont-ils suffisants ?	***	***	***			
E2-3	Les membres du personnel ont-ils connaissance des objectifs propres à leurs tâches ?	***	***	***			
E2-4	Les membres du personnel savent-ils en quoi les tâches leur incombant contribuent à la réalisation des objectifs ?	***	***	***			
E2-5	Les membres du personnel sont-ils conscients de la corrélation et de l'interdépendance de leurs tâches ?	***	***	***			
E2-6	Existe-t-il des moyens de communication pour dénoncer des faits présumés inconvenants ?	***	***	***			
E2-7	Existe-t-il un moyen de communication des informations à la hiérarchie par le biais d'une personne autre qu'un supérieur direct (médiateur, conseiller interne, etc...) ?	****	***	***			
E2-8	L'anonymat est-il autorisé ?	***	***	***			
E2-9	Les membres du personnel utilisent-t-ils réellement ces moyens de communication ?	***	***	***			
E2-10	Les personnes dénonçant des faits présumés inconvenants ont-ils des retours d'information, leur garantit-on l'immunité contre d'éventuelles représailles ?	***	***	***			
E2-11	Les dirigeants sont-ils à l'écoute des suggestions formulées par le personnel ?	***	***	***			
E2-12	Des mécanismes réalistes permettant au personnel de formuler des suggestions ont-ils été mis en place ?	***	***	***			
E2-13	Les dirigeants manifestent-ils leur reconnaissance au personnel ayant émis des suggestions pertinentes, en lui accordant des gratifications, par exemple ?	**	**	**			
E2-14	La communication entre les différents services de l'entreprise se fait-elle correctement et en temps opportun? Ainsi par exemple :						
	- le service commercial informe-t-il le service technique, la production et le service marketing des besoins de la clientèle ?	***	**	*			
	- Les personnes chargées de la gestion des comptes clients font-elles part à la fonction responsable de la détermination de l'encours maximum autorisé, des clients "mauvais payeurs" ?	***	***	**			
	- les informations relatives aux nouveaux produits développés par la concurrence ou aux garanties consenties par celle-ci, parviennent-elles au service technique, au service marketing et au service commercial ?	***	**	*			
2.2 Communication externe							
E2-15	Les voies de communication sont-elles ouvertes et efficaces, avec :						
	- les clients?	***	***	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
	- les fournisseurs ?	***	***	*			
	- l'administration ?	**	***	***			
	- les sous-traitants ?	***	**	*			
	- autres partenaires de l'entreprise ?	**	**	*			
E2-16	Les suggestions, réclamations et autres informations provenant de l'extérieur sont-elles recueillies et communiquées aux parties internes concernées ?	***	***	***			
E2-17	Les informations sont-elles véhiculées en amont comme il conviendrait et des mesures de suivi sont-elles prises ?	***	***	**			
E2-18	Les tiers ont-ils été informés des règles d'éthique appliquées par l'entité ?	***	***	**			
E2-19	Les informations importantes sont-elles communiquées aux tiers par des responsables d'un niveau hiérarchique suffisant eu égard à la nature et à l'importance du message ?	***	***	**			
E2-20	Les fournisseurs, les clients et autres parties ont-ils connaissance des normes et attentes de l'entreprise ?	***	***	**			
E2-21	Ces normes sont-elles mises en œuvre dans le cadre des contacts courants entre les représentants de l'entreprise et les parties externes ?	***	***	**			
E2-22	Le comportement incorrect du personnel de sociétés extérieures est-il dénoncé aux personnes appropriées ?	***	***	**			
E2-23	Les dirigeants réagissent-ils rapidement et de façon appropriée aux informations communiquées par les clients, fournisseurs, autorités de tutelle et autres parties externes ?	***	***	***			
E2-24	Le personnel est-il réceptif aux problèmes qui lui sont communiqués concernant les produits, les services et autres ?	***	***	**			
E2-25	Etablit-on des rapports faisant état des problèmes communiqués par les fournisseurs, client et autres ?	***	***	***			
E2-26	Ces rapports sont-ils examinés et des mesures sont-elles prises en conséquence ?	***	***	***			
E2-27	Les erreurs détectées au niveau de la facturation clients sont elles corrigées ?	**	***	**			
E2-28	Les causes de telles erreurs sont-elles analysées et des actions correctives sont-elles prises ?	**	***	**			
E2-29	Le traitement des réclamations est-il assuré par du personnel compétent n'ayant aucune responsabilité dans la transaction d'origine ?	***	***	**			
E2-30	La personne à l'origine des la réclamation est-elle informée des mesures prises pour annuler les causes de la réclamation ?	***	***	**			
E2-31	Les dirigeants sont-ils conscients de la nature et du volume des réclamations ?	***	***	**			

V - Pilotage							
Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
1. Structure du pilotage							
F1-1	L'entreprise a-t-elle définie sa politique en matière de pilotage du système de contrôle interne ?	***	***	***			
F1-2	L'entreprise a-t-elle mis en place un processus de pilotage du contrôle interne ?	***	***	***			
F1-3	Les dirigeants accordent-ils une importance majeure au processus de pilotage ?	***	***	***			
F1-4	Y-a-t-il un organe chargé du pilotage du contrôle interne ?	***	***	***			
F1-5	Les objectifs du processus de pilotage du contrôle interne sont-ils clairement définis ?	***	***	***			
F1-6	L'entreprise a-t-elle un projet de contrôle interne ?	***	***	***			
F1-7	La documentation du système de contrôle et du processus de pilotage est-elle suffisante ?	***	***	***			
F1-8	Les tâches et responsabilités en matière de pilotage du contrôle interne sont-elles clairement définies ?	***	***	***			
F1-12	Recourt-on au service de conseils externes compétents pour la conception et la mise en œuvre du processus de pilotage du contrôle interne ?	***	***	***			
2. Opérations courantes de pilotage							
F2-1	Les procédures de contrôle sont-elles conçues de tel sorte qu'elles permettent, au tant que possible, une auto-régulation (auto-contrôle) ?	***	***	***			
F2-2	Les procédures prévoient-elles, si besoin est, la supervision, l'autorisation ou la vérification d'un supérieur hiérarchique ?	***	***	***			
F2-3	Les procédures de contrôle permettent-elles une traçabilité suffisante ?	***	***	***			
F2-4	Est-il demandé aux personnels de confirmer qu'il se conforme au code de conduite ?	***	***	***			
F2-5	La preuve est-elle exigée que certaines procédures de contrôle, telles que le rapprochement de comptes spécifiques, ont été effectuées ?	***	***	***			
F2-6	Les contrôles qui auraient dû permettre de prévenir ou détecter les anomalies mais qui n'ont pas fonctionnés, sont-ils amendés ?	***	***	***			
F2-7	Les responsables des différentes unités procèdent-ils périodiquement au contrôle du respect des procédures de contrôle et du code de conduite ?	***	***	***			
F2-8	Les informations liées à l'exploitation et utilisées dans le cadre de la gestion courante des activités sont-elles intégrées ou rapprochées des données générées par le système de gestion des informations financières ?	***	***	***			
F2-9	Est-il demandé aux responsables opérationnels d'attester l'exactitude des informations financières et autres générées par leurs unités et sont-ils tenus pour responsables en cas d'erreurs?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
F2-10	Les informations générées en interne corroborent-elles les communications provenant :						
	- des clients (les clients confirment-ils implicitement les données en réglant leur facture ou, au contraire, y a-t-il eu des réclamations à ce sujet qui tendent à indiquer l'existence de déficiences dans le traitement des transactions commerciales) ?	**	***	**			
	- des fournisseurs (les relevés mensuels émis par les fournisseurs sont-ils conforme aux données internes) ?	**	***	**			
	- des autorités de tutelle (communications liées à la conformité) ?	**	***	***			
	- autres ?	**	**	**			
F2-11	Les réclamations provenant des tiers font-elles l'objet de recherches appropriées ?	***	***	***			
F2-12	Les doléances émanant de fournisseurs ayant fait l'objet de pratiques commerciales discriminatoires de la part des personnes responsables des achats sont-elles examinées en détail ?	***	**	***			
F2-13	Les questions et problèmes pertinent soulevés au cours des séminaires de formation, réunions ou autres, sont-ils notés ?	***	***	***			
F2-14	Les suggestions pertinentes émanant des participants dans les séminaires de formations et les réunions remontent-elles aux dirigeants et sont-elles traitées de façon appropriée ?	**	**	**			
3. Comptabilité financière, contrôles financiers et contrôle de gestion							
F3-1	Les données enregistrées par le système comptable sont-elles périodiquement contrôlées par le biais :						
	- de rapprochements, justifications et réconciliations des comptes ?	**	***	**			
	- de contrôles physiques (inventaire physique des stocks) ?	***	***	**			
	- d'analyse des données ?	***	***	**			
F3-2	Les contrôles comptables sont-ils exécutés par une personne compétente et selon un processus prédéfini ?	***	***	**			
F3-3	Les anomalies et problèmes de contrôle soulevés lors des justifications comptables font-ils l'objet d'un suivi adéquat ?	***	***	***			
F3-4	Les anomalies significatives sont-elles communiquées aux premiers responsables de l'entreprise ?	***	***	***			
F3-5	Les encaissements et décaissements sont-ils tous justifiés et rapprochés des pièces justificatives ?	***	***	**			
F3-6	Les écarts soulevés lors des justifications des encaissement/décaissement font-ils l'objet d'un suivi pour déterminer leurs causes ?	***	***	***			
F3-7	Le contrôle de gestion fait-il participer les cadres et responsables concernées par ses travaux ?	***	***	*			
F3-8	Le contrôle de gestion fait-il valider les conclusions et travaux par les personnes concernées ?	***	***	*			
F3-9	Y-a-t-il des mécanismes et des procédures permettant au contrôle de gestion de signaler les anomalies et défaillances identifiées ?	***	***	*			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
4. Audit interne et audit externe							
4.1 Audit interne							
F4-1	Le niveau de compétences des auditeurs internes est-il adéquat ?	***	***	***			
F4-2	Le recrutement du personnel de l'audit interne fait-il l'objet d'une sélection objective ?	***	***	***			
F4-3	Le service d'audit interne dispose-t-il des ressources humaines et matérielles nécessaires ?	***	***	***			
F4-4	Le service d'audit interne dispose-t-il d'une bibliothèque et d'une documentation professionnelle ?	***	***	***			
F4-5	Le service d'audit interne dispose-t-il d'un manuel de procédures ?	**	**	**			
F4-6	Le service d'audit interne établit-il un plan de formation approuvé par la direction générale ?	***	***	***			
F4-7	La position de la fonction audit interne dans l'organisation est-elle appropriée ?	***	***	***			
F4-8	Les auditeurs internes peuvent-ils communiquer librement avec les membres du Conseil d'administration ou du Comité d'audit ?	***	***	***			
F4-9	Le directeur de l'audit interne est-il désigné par le conseil d'administration ?	***	***	***			
F4-10	Le directeur de l'audit interne est-il déchargé de toute fonction opérationnelle ?	***	***	***			
F4-11	Les objectifs, les pouvoirs et la responsabilité du service d'audit interne sont-ils définis dans une charte "document officiel" ?	***	***	***			
F4-12	L'étendue des missions, la responsabilité et la stratégie des auditeurs internes, sont-elles adaptées aux besoins de l'entreprise ?	***	***	***			
F4-13	La conception et la mise en place des procédures est-elle confiée à un service autre que l'audit interne ?	***	***	***			
F4-14	L'audit interne couvre-t-il la comptabilité ?	*	***	***			
F4-15	L'audit interne couvre-t-il le domaine technique ?	***	**	**			
F4-16	Le service d'audit interne fait-il l'objet d'un audit externe périodique ?	**	***	***			
F4-17	Les missions d'audit interne donnent-elles lieu à une note annuelle d'orientation générale ?	**	***	***			
F4-18	Les missions sont-elles planifiées ?	***	***	***			
F4-19	Procède-t-on à une appréciation des risques ?	***	***	***			
F4-20	La planification des missions d'audit interne est-elle en cohérence avec les orientations générales de la direction en matière de pilotage du contrôle interne ?	***	***	***			
F4-21	Les travaux donnent-ils lieu à la constitution d'un dossier de travail ?	***	***	***			
F4-22	Les feuilles de travail sont-elles supervisées ?	***	***	***			
F4-23	Les missions d'audit interne donnent-elles lieu à un questionnaire de fin de mission ?	***	***	***			
F4-24	Les dossiers de travail sont-ils soumis à un contrôle de qualité ?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
F4-25	Les missions d'audit interne font-elles l'objet d'une évaluation globale après leur exécution ?	***	***	***			
F4-26	Le service d'audit interne dispose-t-il de feuilles de travail spécialisées ou de dossier type ?	**	***	***			
F4-27	Les rapports d'audit interne sont-ils communiqués sous forme de projet aux services audités ?	***	***	***			
F4-28	Les réponses des services audités sont-elles incluses dans les rapports d'audit interne ?	***	***	***			
F4-29	La procédure de validation des rapports de l'audit interne est-elle satisfaisante ?	***	***	***			
F4-30	Les rapports de l'audit interne sont-ils communiqués aux auditeurs externes ?	*	***	***			
F4-31	Le service d'audit interne fait-il appel à des conseils externes pour les questions pointues échappant à son expérience ?	***	***	***			
F4-32	Les recommandations de l'audit interne sont-elles pertinentes ?	***	***	***			
F4-33	L'audit interne établit-il un rapport annuel d'activité adressé au conseil d'administration ?	***	***	***			
F4-34	Le suivi des recommandations d'audit interne est-il systématique ?	***	***	***			
F4-35	Le choix, parmi les recommandations des auditeurs internes, devant être mises en œuvre, est-il effectué par des dirigeants d'un niveau hiérarchique approprié ?	***	***	***			
F4-36	Les actions à mener font-elles l'objet d'un suivi afin d'en vérifier la mise en œuvre ?	***	***	***			
4.1 Audit externe							
F4-35	Les anomalies et défaillances de contrôles soulevées par les auditeurs externes font-elles l'objet d'un suivi adéquat ?	***	***	***			
F4-36	Les conclusions et rapports des auditeurs internes sont-ils mis à la disposition des auditeurs externes ?	***	***	**			
F4-37	La fonction audit interne collabore-t-elle efficacement avec les auditeurs externes ?	***	***	***			
F4-38	Le choix, parmi les recommandations des auditeurs externes, devant être mises en œuvre, est-il effectué par des dirigeants d'un niveau hiérarchique approprié ?	***	***	***			
F4-39	Les actions à mener font-elles l'objet d'un suivi afin d'en vérifier la mise en œuvre ?	***	***	***			
5. Evaluation de l'efficacité du contrôle interne							
F5-1	Est-il procédé périodiquement à des évaluations de l'efficacité du système de contrôle ou d'éléments spécifiques ?	***	***	***			
F5-2	La fréquence de ces évaluations est-elle raisonnable ?	***	***	***			
F5-3	Ces évaluations sont-elles suffisamment approfondies ?	***	***	***			
F5-4	Le personnel effectuant les évaluations a-t-il les connaissances et les compétences requises ?	***	***	***			
F5-5	Les personnes effectuant l'évaluation connaissent-elles suffisamment bien les activités de l'entreprise ?	***	***	***			

Réf.	Questions	Importance			Oui	Non	Remarques
		Op.	I.F.	Cf.			
F5-6	La conception théorique et le fonctionnement concret du système de contrôle sont-ils parfaitement compris ?	***	***	***			
F5-7	Les résultats de l'évaluation sont-ils analysés en fonction de critères préétablis ?	***	***	***			
F5-8	La méthodologie utilisée lors de l'évaluation du système de contrôle est-elle logique et pertinente ?	***	***	***			
F5-9	Une telle méthodologie comporte-t-elle des listes de contrôle, des questionnaires et autres outils ?	***	***	***			
F5-10	Les évaluateurs organisent-ils des réunions afin d'arrêter et de coordonner le processus d'évaluation ?	***	***	***			
F5-11	Le processus d'évaluation est-il géré par un responsable investi de l'autorité requise ?	***	***	***			
F5-12	Des manuels de procédures, des organigrammes et instructions d'utilisation sont-ils disponibles ?	***	***	***			
F5-13	Le processus d'évaluation est-il suffisamment documenté ?	***	***	***			
F5-14	Si non, l'entreprise projette-t-elle de le documenter ?	***	***	***			
F5-15	L'entreprise fait-elle recours à un expert-comptable ou un conseil externe compétent en cas de besoin pour évaluer le système de contrôle ou l'un de ses éléments ?	***	***	***			
6. Faiblesses du contrôle interne devant être signalées							
F6-1	Existe-t-il des mécanismes permettant d'obtenir des informations sur les éventuelles faiblesses de contrôle interne de sources internes et externes (telles que les clients, les fournisseurs, les auditeurs, les autorités de tutelle, etc...) ?	***	***	***			
F6-2	Les informations découlent-elles le plus souvent des opérations courantes de pilotage (ou au contraire des évaluations séparées) ?	***	***	***			
F6-3	Les faiblesses du contrôle interne sont-elles signalées à la personne responsable de l'activité concernée, ainsi qu'au niveau hiérarchique immédiatement supérieur ?	***	***	***			
F6-4	Les types de faiblesses devant être signalées à un niveau hiérarchique supérieur et au conseil d'administration sont-ils définis ?	***	***	***			
F6-5	Les anomalies identifiées sont-elles systématiquement corrigées ?	***	***	***			
F6-6	Les causes du problème sont-elles analysées ?	***	***	***			
F6-7	Existe-t-il un processus de suivi permettant de s'assurer que les mesures correctives ont été prises ?	***	***	***			

ANNEXE N°3 : ENQUETE

I. Présentation générale de l'enquête

A. Champ de l'enquête et caractéristiques de l'échantillon

L'enquête a été menée à travers deux questionnaires différents. Le premier questionnaire est destiné aux chefs et cadres d'entreprises. Le deuxième questionnaire est destiné aux experts-comptables.

Questions destinées aux entreprises : les questions focalisent sur l'importance accordée au contrôle interne et à son pilotage dans les entreprises tunisiennes ainsi que sur la pratique du pilotage du contrôle interne et sur l'appréciation, par les dirigeants sociaux, de la pratique internationale d'auto-certification du système de contrôle interne.

Questions destinées aux experts-comptables : les questions focalisent sur le développement des missions liées au pilotage du contrôle interne par les cabinets d'expertise comptable et leur potentiel d'évolution ainsi que leur appréciation de la pratique internationale de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes.

Les questionnaires ont été remis soit directement de main en main, soit envoyés par e-mail ou par fax, à 170 répondants composant les deux populations. Le nombre total de réponses, qui s'élève à 44, se détaille comme suit :

- 26 réponses reçues sur 80 questionnaires remis aux chefs et cadres d'entreprises, soit un taux de réponse de 32%.
- 18 réponses reçues sur 90 questionnaires remis aux experts-comptables, soit un taux de réponse de 20%.

§ 1. Echantillon retenu pour le questionnaire destiné aux chefs et cadre d'entreprises

L'échantillon retenu pour le questionnaire destiné aux chefs et cadres d'entreprises comporte 26 entreprises, qui correspondent au nombre de réponses reçues sur 80 questionnaires qui leurs sont remis, soit un taux de réponse de 32%. Nous estimons que ce faible taux constitue une faiblesse au niveau de cette enquête pouvant fausser les résultats et les conclusions qui en résultent.

Toutefois, l'analyse détaillée des caractéristiques des entreprises constituant l'échantillon retenu nous permet d'affirmer le caractère diversifié des entreprises répondantes, ce qui constitue le point fort de l'échantillon retenu.

L'analyse des caractéristiques des entreprises répondantes à été menée au niveau du chiffre d'affaire et du secteur d'activité ainsi qu'au niveau de l'emploi occupé par le répondant. Selon les résultats de cette analyse, nous pouvons considérer que l'échantillon retenu peut être représentatif de l'environnement économique tunisien caractérisé par une multitude de petites et moyennes entreprises et par une minorité d'entreprises de taille importante.

Concernant les répondants, ils sont, dans la majorité des cas, des cadres financiers et administratifs de formation principalement comptable.

Les résultats de cette analyse se détaillent comme suite :

1. Chiffre d'affaire :

Tranche de chiffre d'affaire	Nombre d'entreprises répondantes	Pourcentage
Moins de 20M de Dinars	10	38%
Entre 20M et 50M de Dinars	8	31%
Entre 50M et 100M de Dinars	4	15%
Plus que 100M de Dinars	4	15%
Total	26	100%

2. Secteurs d'activités :

Secteur d'activité de l'entreprise	Nombre d'entreprises répondantes	Pourcentage
Commerce (de détail ou de gros)	6	23%
Industrie	10	38%
Services	10	38%
Total	26	100%

3. Emploi occupé par le répondant :

Emploi occupé par le répondant	Nombre d'entreprises répondantes	Pourcentage
Chefs d'entreprises	8	31%
Cadres financiers et administratives	16	62%
Autres	2	8%
Total	26	100%

§ 2. Echantillon retenu pour le questionnaire destiné aux experts-comptables

L'échantillon retenu pour le questionnaire destiné aux experts-comptables comporte 18 réponses, qui correspondent au nombre d'experts-comptables qui ont répondu favorablement à notre demande parmi 90 demandes de réponse au questionnaire, soit un taux de réponse de 20%. Nous estimons que ce faible taux constitue, comme pour le cas de l'échantillon des entreprises, une faiblesse au niveau de cette enquête pouvant fausser les résultats et les conclusions qui en résultent.

Une seule caractéristique a été retenue, pour analyser l'échantillon constituant les experts-comptables, représentée par l'ancienneté du répondant dans l'exercice libéral. Selon cette analyse, nous constatons que le pourcentage des répondants possédant plus que 20 ans d'ancienneté dans l'exercice libérale est faible par rapport à l'échantillon total. Toutefois, un équilibre est assuré entre les jeunes experts-comptables ayant moins de 10 ans dans l'exercice libéral et les moins jeunes possédant entre 10 et 20 ans d'expérience dans l'exercice libéral.

Les résultats de cette analyse se détaillent comme suite :

Ancienneté dans l'exercice libéral	Nombre d'experts-comptables	Pourcentage
Moins de 10 ans	8	44%
Entre 10 et 20 ans	8	44%
Plus que 20 ans	2	11%
Total	18	100%

B. Présentation détaillée du contenu des questionnaires

Les questionnaires proposent les modes suivants pour répondre aux questions qui y sont incluses :

- Pour certaines questions, la personne interrogée est appelée à classer une série de réponses-types (ex. de 1 à 5...).
- Pour les autres questions, la personne interrogée est appelée à choisir une ou plusieurs réponses parmi une série de réponses prédéfinies.

Nous proposons dans ce qui suit de présenter le contenu détaillé des deux questionnaires.

§ 1. Questionnaire destiné aux chefs et cadres d'entreprises

Le questionnaire comporte 3 parties :

- La première partie traite du rôle et de l'importance accordés au contrôle interne et à la gestion des risques dans les entreprises, ainsi que du niveau de formalisation des systèmes de contrôle interne.
- La deuxième partie porte sur le pilotage du système de contrôle interne.
- La troisième partie est consacrée à la pratique internationale d'auto-certification du système de contrôle interne par les dirigeants sociaux.

1.1. Première partie du questionnaire : Système de contrôle interne

Cette partie inclut quatre interrogations :

1. Rôle du système de contrôle interne dans la gestion de l'entreprise :

Le répondant aura à répondre à deux questions qui visent à analyser :

- 1) Le degré d'importance d'un système de contrôle interne efficace en tant qu'un outil de gestion et de gouvernance de l'entreprise ;
- 2) Le rôle et les objectifs visés de la mise en place d'un dispositif de contrôle interne.

2. Le niveau de formalisation du système de contrôle interne :

Cette interrogation propose une seule question qui vise à déterminer le niveau de formalisation du contrôle interne dans les entreprises interrogées.

3. La gestion des risques :

Cette partie comporte deux questions qui s'interrogent sur :

- 1) La pratique de gestion des risques dans les entreprises, ainsi que, l'établissement des inventaires des risques et l'élaboration d'une cartographie des risques
- 2) La fréquence des mises à jour des inventaires des risques.

4. Un projet de contrôle interne :

Il s'agit de savoir si les entreprises interrogées envisagent-elles un projet de contrôle interne et à qui font-elles appel pour les assister dans la mise en œuvre de leur projet.

1.2. Deuxième partie du questionnaire : Le pilotage du système de contrôle interne

Dans cette partie nous avons enquêté sur six éléments essentiels à savoir :

1. L'efficacité du système de contrôle interne :

Cette section, proposée en trois questions, vise à déterminer :

- 1) Le degré de préoccupation des chefs d'entreprises de l'efficacité du système de contrôle interne ;
- 2) Le degré d'utilité du dispositif de pilotage du système de contrôle interne ; et

- 3) Les différents moyens utilisés par les entreprises pour assurer l'efficacité de leur système de contrôle interne.

2. L'audit interne et le comité d'audit :

Cette section est composée de quatre questions qui s'interrogent sur :

- 1) L'existence ou non d'une fonction d'audit interne dans les entreprises interrogées ;
- 2) La mission accordée à la fonction d'audit interne si elle existe ;
- 3) L'existence ou non d'un comité d'audit ; et
- 4) Le rôle joué par le comité d'audit s'il existe.

3. L'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne :

Cette section comporte cinq questions qui visent à déterminer :

- 1) Si les entreprises interrogées mettent en place un processus permettant l'évaluation continue du système de contrôle interne ;
- 2) Si les entreprises interrogées procèdent à des évaluations séparées de l'efficacité de leur système de contrôle interne ;
- 3) La fréquence des évaluations de l'efficacité du système de contrôle interne ;
- 4) Les causes de déclenchement des évaluations de l'efficacité du contrôle interne ; et
- 5) Les personnes, les cadres ou les fonctions chargés généralement de l'accomplissement des évaluations de l'efficacité du système de contrôle interne.

4. La responsabilité du contrôle interne et du pilotage :

Cette section, proposée en deux questions, vise à déterminer :

- 1) L'organe chargé principalement du contrôle interne dans les entreprises interrogées ;
et
- 2) Les prescripteurs de travaux liés au contrôle interne.

5. Les outils de pilotage du système de contrôle interne :

Cette section comporte trois questions qui concernent :

- 1) Les outils de pilotage du système de contrôle interne le plus souvent utilisés dans les entreprises interrogées ;
- 2) Les moyens et travaux permettant généralement la découverte des anomalies du contrôle interne ; et
- 3) Le suivi des anomalies de contrôle identifiées.

6. Les exigences du ou des commissaires aux comptes :

Cette section est proposée en une seule question qui s'interroge sur les exigences du ou des commissaires aux comptes en matière de formalisation du système de contrôle interne, d'évaluation de l'efficacité du système et de mise en place d'un dispositif de pilotage.

1.3. Troisième partie du questionnaire : La pratique internationale d'auto-certification du système de contrôle interne

Cette partie comporte une seule section, proposée en trois questions qui visent à déterminer :

- 1) Si les dirigeants des entreprises interrogées procèdent à une auto-certification du système de contrôle interne qu'ils mettent en place ;
- 2) L'avis des dirigeants et chefs des entreprises interrogées concernant la pratique internationale d'auto-certification du système de contrôle interne ; et
- 3) Les avantages que peut procurer la pratique d'auto-certification du système de contrôle interne du point de vue des dirigeants et chefs d'entreprises.

1.4. Contenu détaillé du questionnaire

Le contenu détaillé du questionnaire remis aux chefs et cadres d'entreprises se présente comme suit :

SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Rôle du système de contrôle interne dans la gestion de l'entreprise

Q1

Parmi les outils de gestion et de pilotage de l'entreprise, d'après vous, un système de contrôle interne efficace est un outil :

- indispensable
- très important
- important
- complémentaire

Mettez une croix dans la case correspondante

Q2

Votre entreprise met en place un système de contrôle interne pour :

- | | |
|----------------------|---|
| <input type="text"/> | satisfaire aux exigences légales |
| <input type="text"/> | améliorer ses performances |
| <input type="text"/> | se doter d'un outil performant de management |
| <input type="text"/> | lutter contre les fraudes |
| <input type="text"/> | assurer la fiabilité des informations financières |
| <input type="text"/> | assurer le respect des lois et réglementations |

Classez ces objectifs du plus important au moins important (1,2,3,4,5,6)

Niveau de formalisation du système de contrôle interne

Q3

Votre entreprise dispose-t-elle :

- d'une charte d'éthique ou de déontologie ?
- d'un manuel de procédures de contrôle interne ?
- d'un manuel comptable ?
- d'un code de conduite ?

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

La gestion des risques

Q4

Votre entreprise procède-t-elle à un inventaire des risques ?

- oui
 oui accompagné de l'élaboration d'une cartographie des risques
 non

Mettez une croix dans la case correspondante

Q5

Votre entreprise procède à une mise à jour de l'inventaire des risques :

- tous les ans
 tous les deux ans
 jamais
 chaque fois qu'un changement important s'est produit

Mettez une croix dans la case correspondante

Projet de contrôle interne

Q6

Envisagez-vous un projet de contrôle interne ?

- oui
 non

Mettez une croix dans la case correspondante

Q7

A qui ferez-vous appel pour vous assister dans votre projet de contrôle interne ?

- à un expert-comptable
 à un comptable
 au commissaire aux comptes de l'entreprise
 autre

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

LE PILOTAGE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

L'efficacité du système de contrôle interne

Q8

Dans votre entreprise, l'efficacité du système de contrôle interne fait l'objet d'une préoccupation :

- majeure
 moyenne
 faible

Mettez une croix dans la case correspondante

Q9

Pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne, jugez-vous que la mise en place d'un dispositif de pilotage du système est :

- indispensable ?
 peut être nécessaire ?
 inutile car les coûts qu'elle engendre sont importants ?

Mettez une croix dans la case correspondante

Q10

D'après vous, l'efficacité du système de contrôle interne peut être assurée par :

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | l'emploi d'un personnel compétent et possédant un niveau élevé d'éthique |
| <input type="checkbox"/> | les travaux des auditeurs internes |
| <input type="checkbox"/> | la mise en place d'un dispositif complet de pilotage du système |
| <input type="checkbox"/> | le suivi adéquat des observations du ou des commissaires aux comptes |
| <input type="checkbox"/> | l'évaluation périodique par un professionnel externe |
| <input type="checkbox"/> | l'utilisation des questionnaires d'auto-évaluation |

Classez ces critères du plus important au moins important (1,2,3,4,5,6)

Audit interne et comité d'audit

Q11

L'entreprise possède-t-elle une fonction d'audit interne ?

- oui
 non

Mettez une croix dans la case correspondante

Q12

Si oui, sa mission consiste à :

- l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle dans tous les domaines et recommandations des évolutions possibles
- la vérification de la fiabilité des informations financières
- s'assurer du respect des directives et instructions de la direction
- s'assurer du bon déroulement des opérations et activités de l'entreprise
- autres

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

Q13

Votre entreprise possède-t-elle un comité d'audit ?

- oui
- non, parce que ce n'est pas obligatoire dans le cas de notre entreprise
- non, malgré que c'est une obligation légale dans le cas de notre entreprise

Mettez une croix dans la case correspondante

Q14

Si oui, sa mission consiste à :

- l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle dans tous les domaines et recommandations des évolutions possibles
- le suivi des activités des auditeurs internes
- le pilotage des contrôles présentant un risque de dépassement par les dirigeants
- le suivi des activités de pilotage du contrôle interne mises en place par la direction
- autres

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

L'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne

Q15

Votre entreprise a-t-elle mis en place un processus permettant l'évaluation continue du système de contrôle interne ?

- oui pour tous les domaines à risque
- seulement dans les domaines à très haut risque
- seulement pour les domaines liés à la présentation des informations financières
- non quel que soit le domaine

Mettez une croix dans la case correspondante

Q16

L'entreprise procède-t-elle à des évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne ?

- oui pour tous les domaines à risque
- seulement dans les domaines à très haut risque
- seulement pour les domaines liés à la présentation des informations financières
- non quel que soit le domaine

Mettez une croix dans la case correspondante

Q17

La dernière évaluation de l'efficacité du contrôle interne remonte à :

- une année
- deux années
- trois années
- plus

Mettez une croix dans la case correspondante

Q18

Une évaluation du système de contrôle interne est automatiquement déclenchée si :

- des changements importants sont intervenus dans la structure, la technologie utilisée ou dans les activités de l'entreprise.
- des défaillances majeures de contrôle sont identifiées à travers les activités quotidiennes de l'entreprise
- des défaillances de contrôle sont identifiées par les auditeurs externes
- un incident important s'est produit provoquant des pertes pour l'entreprise et ayant pour cause des défaillances dans le système de contrôle interne

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

Q19

Les évaluations du contrôle interne sont généralement assurées par :

- les responsables de l'entreprise
- l'audit interne
- le ou les commissaires aux comptes
- les évaluateurs externes (autres que le commissaire aux comptes)
- l'ensemble du personnel de l'entreprise

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

La responsabilité du contrôle interne et du pilotage

Q20

Dans votre entreprise, quel est l'organe chargé à titre principal du contrôle interne ?

- la direction générale (ou le gérant dans le cas des SARL)
- la direction financière et administrative
- la direction comptable
- l'audit interne
- le conseil d'administration et/ou le comité d'audit
- autres

Mettez une croix dans la case correspondante

Q21

Les prescripteurs de travaux liés au contrôle interne sont :

- le conseil d'administration
- le comité d'audit
- la direction financière et administrative
- la direction comptable
- la direction générale
- le commissaire aux comptes
- l'expert-comptable chargé de l'assistance comptable, fiscale et juridique de l'entreprise

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

Les outils de pilotage du système de contrôle interne

Q22

Parmi les outils de pilotage du contrôle interne, quels sont ceux que vous utilisez le plus souvent ?

- l'auto-évaluation
- les différentes techniques d'auto-contrôle
- les techniques de pilotage transversal (la comptabilité financière, les contrôles financiers et le contrôle de gestion)
- les techniques de pilotage hiérarchiques (les autorisations, la supervision, les vérifications, etc...)
- les évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne (auto-évaluation et évaluation par les tiers)
- l'audit sous ses différentes formes (audit interne, audit opérationnel et audit externe «CAC»)

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

Q23

La découverte des anomalies du contrôle interne est généralement faite :

- lors de la mise en œuvre des procédures d'auto-évaluation
- lors des justifications comptables
- lors de la mise en œuvre des évaluations séparées de l'efficacité du contrôle interne
- après l'intervention des auditeurs externes (CAC)

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

Q24

La découverte des anomalies du contrôle interne fait l'objet :

- d'un suivi adéquat
- d'un suivi si le risque est important
- d'un suivi sauf si le risque touche à la fiabilité des informations financières
- d'aucun suivi

Mettez une croix dans la case correspondante

Les exigences du ou des commissaires aux comptes

Q25

Le ou les commissaires aux comptes exigent-ils que :

- le système de contrôle interne soit formalisé (ou une mise à jour continue)
- l'entreprise procède à une évaluation continue du système de contrôle en place
- l'entreprise procède à une évaluation périodique (tous les ans ou les deux ans)
- l'entreprise met en place un système complet de pilotage du contrôle interne

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

LA PRATIQUE INTERNATIONALE D'AUTO-CERTIFICATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

L'auto-certification du système de contrôle interne par les dirigeants sociaux

Q26

Les dirigeants de l'entreprise procèdent-ils à une auto-certification du système de contrôle interne ?

oui
non

Mettez une croix dans la case correspondante

Q27

D'après vous, la pratique d'auto-certification du système de contrôle interne est :

une bonne pratique
une mauvaise pratique
inutile

Mettez une croix dans la case correspondante

Q28

D'après vous, la pratique d'auto-certification du système de contrôle interne permet à l'entreprise :

de faire évoluer son système de contrôle interne
d'améliorer son image
de faciliter le travail du commissaire aux comptes
de donner plus de transparence aux communications financières et autres
de respecter les lois et réglementations si elles exigent une telle pratique

Classez ces objectifs du plus important au moins important (0,1,2,3,4,5) (0 : aucune relation)

§ 2. Questionnaire destiné aux experts-comptables

Le questionnaire comporte 3 parties :

- La première partie traite du rôle et de l'importance accordés au contrôle interne et à la gestion des risques en tant qu'outil de pilotage des entreprises du point de vue des experts-comptables ainsi que de déterminer les prescripteurs de missions liées au contrôle interne dans les entreprises tunisiennes.

- La deuxième partie est consacrée au développement des missions liées au pilotage du système de contrôle interne dans les cabinets d'expertise comptable.
- La troisième partie concerne l'avis des experts-comptables sur la pratique de certification du système de contrôle interne par les auditeurs externes.

2.1. Première partie du questionnaire : Le système de contrôle interne

Dans cette partie, nous avons enquêté sur deux éléments essentiels, à savoir :

- Le rôle du système de contrôle interne dans la gestion et le pilotage des entreprises du point de vue des experts-comptables ; et
- Les prescripteurs des missions liées au contrôle interne dans les entreprises tunisiennes.

1. Rôle du système de contrôle interne dans la gestion et le pilotage de l'entreprise :

Dans cette section, nous avons interrogé les experts-comptables sur :

- 1) Leurs avis concernant l'importance du système de contrôle interne en tant qu'outil de gestion et de pilotage des entreprises ; et
- 2) Les objectifs visés par la mise en place d'un système de contrôle interne dans les entreprises tunisiennes.

2. les missions liées au contrôle interne :

Cette section propose une seule question qui vise à déterminer quels sont, généralement, les prescripteurs des missions liées au contrôle interne parmi les organes de direction des entreprises, le commissaire aux comptes, les actionnaires et les partenaires de l'entreprise.

2.2. Deuxième partie du questionnaire : Le développement des missions liées au pilotage du système de contrôle interne dans les cabinets d'expertise comptable

Dans cette partie, nous avons interrogé les experts-comptables sur quatre sujets à savoir :

- L'efficacité du système de contrôle interne ;
- Les missions liées au pilotage du système de contrôle interne ;
- La formation des experts-comptables en matière de contrôle interne ; et
- La pratique de certification des experts-comptables.

1. L'efficacité du système de contrôle interne :

Dans cette section nous avons posé deux questions concernant :

- 1) Le rôle et l'importance de la mise en place d'un dispositif de pilotage pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne ; et
- 2) Le degré d'importance des différents facteurs permettant d'assurer l'efficacité du système de contrôle interne.

2. Les missions liées au pilotage du système de contrôle interne :

Cette section proposée en trois questions vise à déterminer :

- 1) Le degré de développement des missions liées au pilotage du système de contrôle interne dans les cabinets d'expertise comptable ;
- 2) L'importance du besoin des entreprises en matière de pilotage du système de contrôle interne ; et
- 3) Les exigences des commissaires aux comptes en matière de contrôle interne.

3. La formation des experts-comptables en matière de contrôle interne :

Cette section s'interroge, en une seule question, sur l'avis des professionnels sur le niveau et le contenu de la formation proposée aux experts-comptables en matière de contrôle interne.

4. La pratique de certification des experts-comptables :

Cette section, proposée en deux questions, s'interroge sur :

- 1) L'avis des professionnels concernant la pratique de certification des experts-comptables en tant que spécialiste du contrôle interne ; et
- 2) L'importance du besoin des entreprises en matière de pilotage du système de contrôle interne.

2.3. Troisième partie du questionnaire : la pratique internationale de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques

Cette partie s'interroge sur la perception de la pratique internationale de la certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes. Ainsi, nous avons posé aux personnes interrogées trois questions qui concernent :

- 1) Leurs avis sur la pratique de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes ;
- 2) Leurs avis sur l'obligation de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes ; et
- 3) Leurs avis sur la pratique actuelle de présentation d'un rapport sur le contrôle interne par le commissaire aux comptes.

2.4. Contenu détaillé du questionnaire

Le contenu détaillé du questionnaire remis aux experts-comptables se présente comme suit :

SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Rôle du système de contrôle interne dans la gestion et le pilotage de l'entreprise

Q1

Parmi les outils de gestion et de pilotage de l'entreprise, d'après vous, un système de contrôle interne efficace est un outil :

- indispensable
- très important
- important
- complémentaire

Mettez une croix dans la case correspondante

Q2

L'entreprise met en place un système de contrôle interne pour :

- | | |
|----------------------|---|
| <input type="text"/> | satisfaire aux exigences légales |
| <input type="text"/> | améliorer ses performances |
| <input type="text"/> | se doter d'un outil performant de management |
| <input type="text"/> | lutter contre les fraudes |
| <input type="text"/> | assurer la fiabilité des informations financières |
| <input type="text"/> | assurer le respect des lois et réglementations |

Classez ces objectifs du plus important au moins important (1,2,3,4,5,6)

Missions liées au contrôle interne

Q3

Les prescripteurs de missions en matière de contrôle interne sont :

- le conseil d'administration
- le ou les commissaires aux comptes
- les actionnaires
- les partenaires de l'entreprise (clients, fournisseurs, banquiers, etc...)

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

DEVELOPPEMENT DES MISSIONS LIEES AU PILOTAGE DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

L'efficacité du système de contrôle interne

Q4

Pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne, jugez-vous que la mise en place d'un dispositif de pilotage du système est :

- indispensable ?
- peut être nécessaire ?
- inutile car les coûts qu'elle engendre sont importants ?

Mettez une croix dans la case correspondante

Q5

D'après vous, l'efficacité du système de contrôle interne peut être assurée par :

- | | |
|----------------------|--|
| <input type="text"/> | l'emploi d'un personnel compétent et possédant un niveau élevé d'éthique |
| <input type="text"/> | les travaux des auditeurs internes |
| <input type="text"/> | la mise en place d'un dispositif complet de pilotage du système |
| <input type="text"/> | le suivi adéquat des observations du ou des commissaires aux comptes |
| <input type="text"/> | l'évaluation périodique par un professionnel externe |
| <input type="text"/> | l'utilisation des questionnaires d'auto-évaluation |

Classez ces critères du plus important au moins important (1,2,3,4,5,6)

Les missions liées au pilotage du contrôle interne

Q6

Dans votre cabinet, les missions liées au pilotage du système de contrôle interne sont-elles :

- bien développées ?
- en cours de développement ?
- inexistantes ?

Mettez une croix dans la case correspondante

Q7

Jugez-vous que les besoins des entreprises en matière de pilotage du système de contrôle interne sont :

- de plus en plus importants ?
- importants ?
- moyens ?
- faibles ?

Mettez une croix dans la case correspondante

Q8

Lorsque vous intervenez en tant que commissaire aux comptes, est-ce que vous demandez aux entreprises de :

- formaliser le système de contrôle interne ?
- se faire assister en matière de contrôle interne ?
- évaluer l'efficacité du système de contrôle interne ?
- mettre en place un système de pilotage du contrôle interne ?

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

La formation des experts-comptables

Q9

Le système éducatif tunisien permet aux professionnels comptables d'avoir une formation en matière de contrôle interne :

- excellente
- moyenne
- insuffisante
- faible

Mettez une croix dans la case correspondante

La pratique de certification des experts-comptables

Q10

Jugez-vous que la pratique de certification des experts-comptables en tant que spécialistes du contrôle interne est :

- une bonne pratique ?
- bénéfique aussi bien pour la profession que pour les clients ?
- inutile dans le contexte tunisien ?

Mettez une croix dans la case correspondante

Q11

Dans votre cabinet, y a-t-il des collaborateurs certifiés en contrôle interne ?

- oui
- non

Mettez une croix dans la case correspondante

LA PRATIQUE INTERNATIONALE DE CERTIFICATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE ET DE GESTION DES RISQUES

La certification du contrôle interne par les auditeurs externes

Q12

D'après vous, la pratique de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes est :

- une bonne pratique
- une mauvaise pratique
- inutile

Mettez une croix dans la case correspondante

Q13

D'après vous, la pratique de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes doit-elle être obligatoire ?

- oui
- non
- seulement pour les entreprises importantes

Mettez une croix dans la case correspondante

Q14

D'après vous, la pratique actuelle de présentation d'un rapport sur le contrôle interne par le commissaire aux comptes (ou de l'inclure dans le rapport général) dans le cas de certaines sociétés :

- est suffisante pour assurer la transparence des informations liées à l'efficacité du contrôle interne
- est insuffisante pour assurer la transparence des informations liées à l'efficacité du contrôle interne

Mettez une croix dans la case correspondante

II. Analyse des résultats de l'enquête

Dans cette partie, nous exposerons les résultats détaillés de notre enquête. Les résultats seront présentés séparément pour chacune des deux catégories de répondant et par la suite selon le type de questionnaire établi (questionnaire destiné aux chefs et cadres d'entreprises et questionnaire destiné aux experts-comptables).

Ainsi, pour les deux types de questionnaires, on exposera pour chaque question un tableau récapitulant les statistiques des réponses des personnes interrogées.

Nous présenterons, également, une analyse des principaux enseignements des réponses formulées.

§ 1. Questionnaire destiné aux chefs et cadres d'entreprises

Résultats de la première partie du questionnaire : Système de contrôle interne

Rôle du système de contrôle interne dans la gestion de l'entreprise

R1. En tant qu'outil de gestion et de pilotage de l'entreprise, un système de contrôle interne efficace est :

Réponses types	Statistiques
Indispensable	70%
Très important	30%
Important	0%
Complémentaire	0%

Analyse :

La majorité des répondants (70%) considèrent qu'un système de contrôle interne efficace représente un outil indispensable pour la gestion et le pilotage de l'entreprise. Toutefois, quelques répondants (30%) jugent que le système de contrôle interne est très important pour assurer la bonne gestion de l'entreprise sans être indispensable.

Néanmoins, aucun répondant n'a considéré la mise en place d'un système efficace de contrôle interne comme étant un moyen important ou complémentaire pour la gestion et le pilotage de l'entreprise.

Ainsi, il ressort de ces réponses qu'un système efficace de contrôle interne est globalement perçu, par les chefs et cadres d'entreprises tunisiennes, comme étant un outil de gestion et de pilotage de l'entreprise. Ceci nous permet de conclure que les résultats obtenus valident, en grande partie, les idées développées dans le présent mémoire.

En effet, une bonne gouvernance de l'entreprise suppose que les dirigeants disposent de tous les moyens et tous les outils possibles pour avoir toutes les informations pertinentes et des indicateurs fiables leur permettant de piloter les activités de l'organisation. Un système de contrôle interne efficace permet à l'entreprise de se doter d'un outil efficace de gouvernance qui l'aidera à atteindre ses objectifs.

D'après les réponses obtenues, force est de constater, que tous les chefs et cadres d'entreprise approuvent le rôle que peut jouer un bon système de contrôle interne dans la gestion et le pilotage de l'entreprise.

R2. L'entreprise met en place un système de contrôle interne pour :

Réponses types	Statistiques					
	1er rang	2e rang	3e rang	4e rang	5e rang	6e rang
Satisfaire aux exigences légales	0%	8%	8%	8%	15%	62%
Améliorer ses performances	31%	15%	46%	8%	0%	0%
Se doter d'un outil performant de management	31%	31%	8%	15%	8%	8%
Lutter contre les fraudes	15%	8%	15%	38%	15%	8%
Assurer la fiabilité des informations financières	15%	31%	23%	8%	15%	8%
Assurer le respect des lois et réglementations	8%	8%	0%	31%	46%	8%

Analyse :

A partir de ces statistiques, nous pouvons tirer un premier constat, est que la majorité des chefs et cadres d'entreprises estiment que la mise en place d'un système de contrôle interne répond en premier lieu à l'un des deux objectifs suivant :

- Améliorer les performances de l'entreprise ;
- Doter l'entreprise d'un outil performant de management.

En effet, la majorité des répondants classent l'un de ces deux objectifs en premier ou en deuxième rang. Ceci permet de confirmer les conclusions tirées d'une part, des résultats de la première question du questionnaire et, d'autre part, des idées développées tout au long du présent mémoire.

Toutefois, certains répondants estiment que l'objectif le plus recherché de la mise en place d'un système de contrôle interne est d'assurer la fiabilité des informations financières (soit 15% des répondants le classe en 1^{er} rang et 31% en 2^{ème} rang). Ceci s'explique par le fait qu'une bonne partie des chefs d'entreprises tunisiennes, en particulier les petites et moyennes entreprises, sont orientés vers une gestion basée sur les finances et la comptabilité. Ainsi, le système de contrôle interne sera basé principalement sur les contrôles comptables et financiers, sans toutefois négliger complètement les autres aspects. Ce mode de gestion est adapté généralement aux petites et moyennes entreprises, néanmoins, les chefs d'entreprises doivent être conscients des changements qui peuvent intervenir, tout au long du cycle de vie de leur organisation, afin de pouvoir adapter leurs méthodes de gouvernance ainsi que les outils et moyens de gestion et en particulier le système de contrôle interne.

La lutte contre la fraude représente, également, une préoccupation plus au moins importante des chefs d'entreprise. Ainsi, une partie des répondants (soit 15% en 1^{er} rang et 23% en 2^{ème} et 3^{ème} rang) considère que le premier objectif recherché de la mise en place d'un système de

contrôle interne est de lutter contre les fraudes, alors que la majorité d'entre eux (soit 38% en 4ème rang et 23% en 5ème et 6ème rang) l'estime comme étant un objectif secondaire qui vient compléter les autres objectifs visés.

Niveau de formalisation du système de contrôle interne

R3. L'entreprise dispose :

Réponses types	Statistiques
D'une charte d'éthique ou de déontologie	8%
D'un manuel de procédures de contrôle interne	69%
D'un manuel comptable	15%
D'un code de conduite	8%

Analyse :

Ces résultats montrent bien que la majorité des entreprises interrogées disposent d'un manuel de procédures de contrôle interne. Toutefois, seulement 2 entreprises sur les 26 interrogées disposent d'une charte d'éthique ou d'un code de conduite et 4 seulement disposent d'un manuel comptable.

Ceci nous amène à conclure que le niveau de formalisation du contrôle interne est assez réduit dans la majorité des entreprises tunisiennes.

La gestion des risques

R4. L'entreprise procède à un inventaire des risques :

Réponses types	Statistiques
Oui	23%
Oui accompagné de l'élaboration d'une cartographie des risques	8%
Non	69%

R5. L'entreprise procède à une mise à jour de l'inventaire des risques :

Réponses types	Statistiques*
Tous les ans	4%
Tous les deux ans	4%
Jamais	38%
Chaque fois qu'un changement important s'est produit	38%

* Certaines personnes interrogées n'ont pas répondu à cette question.

Analyse :

Il ressort de ces réponses que la majorité des entreprises tunisiennes n'accordent pas suffisamment d'importance à la gestion des risques associés à leur activité. En effet, seulement 6 entreprises, parmi les 26 qui ont répondu à notre questionnaire, ont procédé au moins une fois à un inventaire des risques et 2 seulement qui ont élaboré une cartographie des risques.

Parmi les entreprises qui ont effectué un inventaire des risques, deux d'entre elles, procèdent au moins une fois tous les deux ans à une mise à jour des risques. Toutefois, il convient de remarquer que ces deux entreprises représentent les deux plus grandes sociétés parmi l'échantillon étudié (Le chiffre d'affaire dépasse les 150M de Dinars).

Ainsi, les résultats obtenus nous permettent de conclure que le domaine de la gestion des risques n'est pas encore développé dans la majorité des entreprises tunisiennes. De ce fait, nous estimons qu'un effort supplémentaire doit être fourni, aussi bien par les dirigeants d'entreprises que par les professionnels comptables pour assurer une gestion des risques plus rigoureuse dans les entreprises tunisiennes associée à la mise en œuvre d'un système de contrôle interne efficace.

Bien que la majorité des dirigeants d'entreprises soient conscients, de l'importance du contrôle interne, les efforts et les moyens alloués à la gestion des risques en vue d'améliorer et de maximiser l'efficacité du système de contrôle et d'assurer une bonne gestion de l'entreprise restent insuffisants.

Projet de contrôle interne

R6. L'entreprise envisage un projet de contrôle interne :

Réponses types	Statistiques*
Oui	85%
Non	8%

* Certaines personnes interrogées n'ont pas répondu à cette question.

R7. L'entreprise fait appel pour l'assister dans son projet de contrôle interne :

Réponses types	Statistiques*
A un expert-comptable	77%
A un comptable	0%
Au commissaire aux comptes de l'entreprise	8%
Autres	15%

* Certaines personnes interrogées n'ont pas répondu à cette question.

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous pouvons conclure que le contrôle interne représente l'une des préoccupations majeures de la plupart des chefs d'entreprises. En effet, la majorité des répondants envisagent de mettre en œuvre un projet de contrôle interne dans leurs sociétés.

Ainsi, nous constatons que même pour les entreprises qui disposent d'un bon système de contrôle interne, leurs dirigeants envisagent de mettre en œuvre un projet permettant l'amélioration continue de l'efficacité du système de contrôle. Ceci confirme l'attention, de plus en plus importante, accordée au contrôle interne dans la plupart des entreprises tunisiennes.

Parmi les répondants qui envisagent de mettre en œuvre un projet de contrôle interne, une grande partie d'entre eux admettent que l'expert-comptable est le mieux placé pour les assister dans la mise en œuvre de leur projet. Ainsi, les répondants confirment la confiance, sans cesse importante, accordée aux experts-comptables en tant que conseillers privilégiés des entreprises aussi bien dans le domaine du contrôle interne que dans d'autres domaines.

Toutefois, à notre avis, les missions liées au contrôle interne dans les cabinets d'expertise comptable sont peu développées ou insuffisantes pour répondre aux besoins de plus en plus importants des entreprises. Ceci nous amène à conclure, que la profession comptable peut tirer plusieurs avantages, en consacrant plus d'efforts et d'investissements pour le développement de telles missions.

Résultats de la deuxième partie du questionnaire : Le pilotage du système de contrôle interne

L'efficacité du système de contrôle interne

R8. L'efficacité du système de contrôle interne fait l'objet d'une préoccupation :

Réponses types	Statistiques
Majeure	62%
Moyenne	31%
Faible	8%

Analyse :

En partant des statistiques des réponses obtenues, nous admettons que la plupart des chefs d'entreprises accordent une importance majeure à l'efficacité du contrôle interne. Toutefois, une bonne partie des répondants (39%) ne se préoccupent de l'efficacité de leur système de contrôle que moyennement ou faiblement (2 entreprises seulement sur les 26 répondantes).

Ceci s'explique par le fait que l'échantillon étudié comporte un bon nombre de petites et moyennes entreprises qui ne disposent pas, généralement, de suffisamment de moyens matériels et humains leur permettant d'entreprendre les opérations nécessaires pour améliorer l'efficacité du contrôle interne.

R9. Pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne, la mise en place d'un dispositif de pilotage est :

Réponses types	Statistiques
Indispensable	77%
Peut être nécessaire	23%
Inutile car les coûts qu'elle engendre sont importants	0%

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous constatons que la majorité des répondants jugent que la mise en place d'un dispositif de pilotage est indispensable pour assurer l'efficacité du système

de contrôle interne. Ainsi, les résultats de notre enquête confirment les idées développées tout au long de ce mémoire.

R10. L'efficacité du système de contrôle interne peut être assuré par :

Réponses types	Statistiques					
	1er rang	2e rang	3e rang	4e rang	5e rang	6e rang
L'emploi d'un personnel compétent et possédant un niveau élevé d'éthique	19%	31%	8%	4%	23%	15%
Les travaux des auditeurs internes	0%	42%	38%	15%	4%	0%
La mise en place d'un dispositif complet de pilotage du système	81%	4%	0%	8%	8%	0%
Le suivi adéquat des observations du ou des commissaires aux comptes	0%	15%	23%	0%	31%	31%
L'évaluation périodique par un professionnel externe	0%	8%	15%	38%	15%	23%
L'utilisation des questionnaires d'auto-évaluation	0%	0%	15%	35%	19%	31%

Analyse :

Les statistiques des réponses obtenues montrent bien que l'importance relative des différents facteurs pouvant assurer l'efficacité du système de contrôle interne varie selon l'environnement, l'activité et la taille des entreprises répondantes. Ainsi, l'emploi d'un personnel compétent et possédant un niveau élevé d'éthique est considéré par la moitié des entreprises répondantes comme étant le premier ou le deuxième facteur le plus important pour assurer l'efficacité du contrôle interne (19% en 1^{er} rang et 31% en 2^{em} rang), tandis que l'autre moitié le considère comme étant un facteur secondaire (8% en 3^{em} rang, 4% en 4^{em} rang, 23% en 5^{em} rang et 15% en 6^{em} rang).

De même, le suivi des observations des commissaires aux comptes, est considéré comme étant un facteur de deuxième ou de troisième rang par 38% des répondants (soit 15% en 2^{em} rang et 23% en troisième rang), alors que les autres répondants le considèrent comme étant un facteur complémentaire (31% en 5^{em} rang et 31% en 6^{em} rang).

Toutefois, d'après les réponses obtenues, nous constatons que la majorité des chefs d'entreprises (81%) affirment que la mise en place d'un dispositif de pilotage représente le facteur le plus important pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne. Ainsi, les résultats de l'enquête confirment, sans doute, toutes les idées et conclusions exposées tout au long de ce mémoire.

Néanmoins, le recours aux évaluations périodiques par un professionnel externe ainsi que l'utilisation des questionnaires d'auto-évaluation sont considérés par la majorité des entreprises répondantes comme étant des facteurs complémentaires pour assurer l'efficacité du système de contrôle. Ceci s'explique par le fait que ces deux facteurs permettent d'évaluer

l'efficacité du système de contrôle, en vue d'identifier toutes anomalies ou défaillances, assurant ainsi une complémentarité avec les autres facteurs considérés comme étant des éléments de base dans le processus du maintien et d'amélioration de l'efficacité du système de contrôle.

Ainsi, les résultats de l'enquête confirment, globalement, les idées et conclusions exposées tout au long de ce mémoire concernant les facteurs permettant d'assurer l'efficacité du système de contrôle interne.

Audit interne et comité d'audit

R11. L'entreprise possède une fonction d'audit interne :

Réponses types	Statistiques
Oui	42%
Non	58%

R12. Si oui, sa mission consiste à :

Réponses types	Statistiques*
L'évaluation de l'efficacité du système de contrôle dans tous les domaines et recommandations des évolutions possibles	55%
La vérification de la fiabilité des informations financières	64%
S'assurer du respect des directives et instructions de la direction	36%
S'assurer du bon déroulement des opérations et activités de l'entreprise	45%
Autres	18%

* 1- Les statistiques sont calculées sans tenir compte des entreprises qui ne disposent pas de fonction audit interne.

2- Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

Il ressort des réponses obtenues que 42% seulement des entreprises répondantes à notre questionnaire disposent d'une fonction d'audit interne. L'analyse approfondie des réponses, nous montre que la majorité des entreprises qui ne disposent pas de fonction audit interne sont des petites et moyennes entreprises.

Ainsi, nous remarquons que l'audit interne n'est développé que dans les entreprises relativement importantes compte tenu du contexte tunisien. Ceci, peut nous amener à argumenter l'idée développée dans ce mémoire concernant le développement des missions de sous-traitance de l'audit interne par les cabinets d'expertise comptable principalement dans les petites et moyennes entreprises.

Toutefois, même pour les entreprises de taille importante qui disposent d'une fonction d'audit interne, nous remarquons que les missions allouées aux auditeurs ne sont pas bien définies dans la plupart des cas. En effet, 55% seulement des répondants affirment que l'audit interne est chargé d'évaluer l'efficacité du contrôle interne (mission principale des auditeurs internes à notre avis), 36% des auditeurs sont chargés d'assurer le respect des directives et

instructions de la direction (mission principale à notre avis) et 45% chargés de s'assurer du bon déroulement des opérations et activités de l'entreprise. Alors que 64% des répondants confirment que la mission de l'audit interne consiste à vérifier la fiabilité des informations financières et 18% ont prévu d'autres missions que celles énumérées dans le questionnaire pour leurs auditeurs internes.

Il ressort des ces résultats, que la fonction d'audit interne est encore peu développée en Tunisie. Même si bon nombres d'entreprises, principalement celles de taille importante, disposent d'une fonction d'audit interne, la majorité d'entre elles n'a pas encore clairement défini la mission de ces auditeurs.

R13. L'entreprise possède un comité d'audit :

Réponses types	Statistiques
Oui	15%
Non, parce que ce n'est pas obligatoire dans le cas de notre entreprise	58%
Non, malgré que c'est une obligation légale dans le cas de notre entreprise	27%

R14. Si oui, sa mission consiste à :

Réponses types	Statistiques*
L'évaluation de l'efficacité du système de contrôle dans tous les domaines et recommandations des évolutions possibles	25%
Le suivi des activités des auditeurs internes	75%
Le pilotage des contrôles présentant un risque de dépassement par les dirigeants	50%
Le suivi des activités de pilotage du contrôle interne mises en place par la direction	25%
Autres	0%

* 1- Les statistiques sont calculées sans tenir compte des entreprises qui ne disposent pas de comité d'audit.

2- Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

Il ressort des réponses obtenues que parmi l'échantillon étudié (26 entreprises), 15% des entreprises seulement (soit 4 entreprises) disposent d'un comité d'audit et 27% (soit 7 entreprises) déclarent qu'elles n'ont pas encore mis en place un comité d'audit malgré que la loi les oblige à en disposer.

D'après ces résultats, nous constatons que les entreprises tunisiennes accordent peu d'attention à la mise en place d'un comité d'audit. En effet, sur les 11 entreprises qui ont une obligation légale d'avoir un comité d'audit, 4 seulement d'entre elles en disposent (soit 36%). En admettant que le contexte tunisien soit caractérisé par le cadre familial de la majorité des entreprises, nous jugeons que les résultats obtenus semblent être logiques. Toutefois, l'importance du rôle et des avantages que peuvent en tirer les entreprises, principalement celles de taille importante, de l'existence d'un comité d'audit nous amène à conclure que

l'absence d'un tel comité représente un handicap pour l'évolution et la sécurité des opérations dans les sociétés tunisiennes.

Pour les entreprises possédant un comité d'audit, ce comité est chargé principalement de suivre les activités des auditeurs internes (75%) et de piloter les contrôles présentant un risque de dépassement par les dirigeants (50%).

L'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne

R15. L'entreprise met en place un processus permettant l'évaluation continue de l'efficacité du système de contrôle interne :

Réponses types	Statistiques
Oui pour tous les domaines à risque	15%
Seulement dans les domaines à très haut risque	23%
Seulement pour les domaines liés à la présentation des informations financières	27%
Non quel que soit le domaine	35%

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous constatons que la majorité des entreprises tunisiennes ne procèdent pas à des opérations d'évaluation continues de l'efficacité de leur système de contrôle ou, elles prévoient de telles opérations seulement pour les domaines à très haut risque ou encore pour les domaines liés à la présentation des informations financières. 4 entreprises seulement sur les 26 répondantes (soit un taux de 15%), déclarent qu'elles ont mis en place un processus permettant l'évaluation continue de l'efficacité du système de contrôle interne.

Bien qu'elles accordent une grande importance au contrôle interne, l'analyse des statistiques obtenues nous permet de conclure que les efforts fournis par les entreprises tunisiennes en vue d'améliorer l'efficacité de leur système de contrôle sont limités. Ceci peut s'expliquer par le manque de moyens qui caractérise les petites et moyennes entreprises qui constituent la grande partie du tissu économique tunisien. Toutefois, comme nous l'avons bien expliqué tout au long de ce mémoire, nous estimons que les entreprises ainsi que l'économie tunisienne peuvent tirer un grand profit en investissant d'avantage dans le contrôle interne.

R16. L'entreprise procède à des évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne :

Réponses types	Statistiques
Oui pour tous les domaines à risque	8%
Seulement dans les domaines à très haut risque	23%
Seulement pour les domaines liés à la présentation des informations financières	35%
Non quel que soit le domaine	35%

Analyse :

Les réponses obtenues confirment d'avantage les conclusions tirées des réponses obtenues de la question précédente. En effet, nous constatons que les réponses obtenues sont globalement les mêmes pour les deux questions proposées, à l'exception de deux entreprises qui confirment avoir mis en place un processus permettant l'évaluation continue du système de contrôle, sans toutefois, procéder à des évaluations séparées que pour les domaines liés à la présentation des informations financières.

Ainsi les résultats obtenus nous permettent de conclure que certaines entreprises, bien que conscientes de l'importance du contrôle interne, elles accordent plus d'attention aux contrôles ayant pour objectif d'assurer la présentation fiable des informations financières. Ceci peut s'expliquer par le fait qu'une grande partie des entreprises tunisiennes sont caractérisées par une gestion orientée finance et que les contrôles mis en place sont basés principalement sur des contrôles comptables et financiers.

R17. La dernière évaluation de l'efficacité du système de contrôle remonte à :

Réponses types	Statistiques
Une année	31%
Deux années	8%
Trois années	19%
Plus	42%

Analyse :

Le constat le plus important qu'il convient d'avancer, en analysant les réponses obtenues, est que plus de la moitié des entreprises répondantes (61%) n'ont pas procédé à une évaluation de leur système de contrôle interne depuis 3 années et plus.

Ainsi, compte tenu des changements importants qui se sont déroulés ces dernières années aussi bien dans l'environnement économique tunisien que mondial, nous estimons que les entreprises tunisiennes peuvent avoir des insuffisances significatives en matière de contrôle interne si elles ne réagissent pas rapidement pour adapter leur système de contrôle aux nouveaux risques qui ne cessent de se multiplier.

R18. Une évaluation du système de contrôle interne est automatiquement déclenchée

si :

Réponses types	Statistiques*
Des changements importants sont intervenus dans la structure, la technologie utilisée ou les activités de l'entreprise.	35%
Des défaillances majeures de contrôle sont identifiées à travers les activités quotidiennes de l'entreprise	65%
Des défaillances de contrôle sont identifiées par les auditeurs externes	58%
Un incident important s'est produit provoquant des pertes pour l'entreprise et ayant pour cause des défaillances dans le système de contrôle interne	65%

* Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

Contrairement aux réponses données aux questions précédentes concernant les évaluations de l'efficacité du contrôle interne, la majorité des chefs d'entreprises répondantes estiment qu'ils procéderont à des évaluations du contrôle interne chaque fois que des défaillances de contrôle sont identifiées à travers les activités quotidiennes de l'entreprise ou par les auditeurs externes, ainsi que, si un incident important s'est produit provoquant des pertes pour l'entreprise et ayant pour cause des problèmes de contrôle. Toutefois, d'après les constatations directes que nous avons relevés durant notre enquête, les entreprises procèdent, dans les cas précités, à des évaluations partielles limitées à la résolution pure et simple du problème relevé.

Ainsi, même en présence d'un problème de contrôle identifié, nous constatons que les entreprises ne procèdent pas à des recherches approfondies des causes des défaillances ainsi que des conséquences possibles sur d'autres contrôles ou d'autres domaines.

Les statistiques des réponses nous montrent, également, que peu d'entreprises procèdent à une évaluation de l'efficacité de leur système de contrôle même en présence de changements importants dans la structure, les activités de l'entreprise ou la technologie qu'elle utilise.

Ces deux constats nous permettent de conclure, que la majorité des entreprises ne développent pas encore une stratégie de pilotage de leur système de contrôle interne et qu'elles procèdent par un processus plutôt arbitraire de résolution des problèmes identifiés.

R19. Les évaluations du contrôle interne sont généralement assurées par :

Réponses types	Statistiques*
Les responsables de l'entreprise	58%
L'audit interne	38%
Le ou les commissaires aux comptes	65%
Les évaluateurs externes (autres que le commissaire aux comptes)	38%
L'ensemble du personnel de l'entreprise	15%

* Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

Le premier constat que nous pouvons tirer des statistiques des réponses obtenues est que les évaluations du contrôle interne sont assurées, dans la plupart des cas, par les responsables de l'entreprise (58%) et par les commissaires aux comptes (65%). Ainsi, peu d'entreprises recourent à leurs auditeurs internes (38%) ou à des évaluateurs externes autres que le commissaire aux comptes (38%) pour assurer l'évaluation du système de contrôle.

Le deuxième constat, qu'il convient de préciser, est qu'une minorité d'entreprises en Tunisie font participer l'ensemble de leur personnel dans les opérations d'évaluation du système de contrôle interne. Ceci nous permet de conclure que la culture de contrôle est peu développée dans la majorité des entreprises tunisiennes.

La responsabilité du contrôle interne et du pilotage

R20. L'organe chargé à titre principal du contrôle interne dans l'entreprise est :

Réponses types	Statistiques*
La direction générale (ou le gérant dans le cas des SARL)	77%
La direction financière et administrative	35%
La direction comptable	0%
L'audit interne	23%
Le conseil d'administration et/ou le comité d'audit	4%
Autres	8%

* Plusieurs répondants ont choisis plus qu'une réponse.

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous constatons que l'organe chargé à titre principal du contrôle interne dans la plupart des entreprises répondantes (77%) est, en premier lieu, la direction générale. Ceci confirme l'importance accordée au contrôle interne par les chefs d'entreprises et leur conscience du rôle qu'ils doivent assurer pour développer une bonne culture de contrôle dans leur organisation.

De même, la direction financière et administrative joue un rôle important dans le suivi et le développement du contrôle interne dans pas mal de cas. Toutefois, 3 entreprises sur les 26 répondantes (soit 12%) confirment que la direction financière et administrative est le seul organe chargé du contrôle interne, ce qui prouve que dans ces entreprises, seuls les contrôles financiers et comptables fassent l'objet d'un suivi.

D'autre part, nous constatons que le conseil d'administration et/ou le comité d'audit ne s'en charge du contrôle interne que dans 4% des cas (soit une seule entreprise sur les 26 répondantes). Ainsi, même en présence d'un comité d'audit (dans 15% des cas soit 4 entreprises, voir R13), ce comité ne s'en charge à titre principal du contrôle interne que dans

une seule entreprise (soit un taux de 25%). Ce constat nous semble significatif et nous permet de conclure que le rôle des comités d'audit en matière de contrôle interne n'est pas encore clairement défini dans la plupart des entreprises tunisiennes.

R21. Les prescripteurs de travaux liés au contrôle interne sont :

Réponses types	Statistiques*
Le conseil d'administration	8%
Le comité d'audit	15%
La direction financière et administrative	42%
La direction comptable	0%
La direction générale	62%
Le commissaire aux comptes	65%
L'expert-comptable chargé de l'assistance comptable, fiscale et juridique de l'entreprise	38%

* Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous observons que les plus grands prescripteurs de travaux liés au contrôle interne dans les entreprises répondantes sont les directions générales et les commissaires aux comptes. En deuxième lieu, nous trouvons les experts-comptables chargés de missions d'assistance ainsi que les directions financières et administratives.

Les comités d'audit représentent, également, l'un des prescripteurs de travaux liés au contrôle interne dans toutes les entreprises qui en disposent. En effet, les 4 entreprises qui disposent d'un comité d'audit, confirment que ce comité représente l'un des prescripteurs de travaux liés au contrôle interne.

De ce fait, nous constatons que tous les organes de direction dans les entreprises tunisiennes ainsi que leurs partenaires professionnels comptables participent, pleinement, aux recommandations de travaux liés au contrôle interne. Ceci confirme toutes les idées développées, tout au long de ce mémoire, concernant le rôle aussi bien des organes de direction que des professionnels comptables partenaires et conseillers des entreprises dans l'amélioration et le pilotage du système de contrôle interne.

Les outils de pilotage du système de contrôle interne

R22. Parmi les outils de pilotage du contrôle interne, l'entreprise utilise le plus souvent :

Réponses types	Statistiques*
L'auto-évaluation	15%
Les différentes techniques d'auto-contrôle	23%
Les techniques de pilotage transversal (la comptabilité financière, les contrôles financiers et le contrôle de gestion)	69%
Les techniques de pilotage hiérarchiques (les autorisations, la supervision, les vérifications, etc...)	42%
Les évaluations séparées de l'efficacité du système de contrôle interne (auto-évaluation et évaluation par les tiers)	15%
L'audit sous ses différentes formes (audit interne, audit opérationnel et audit externe «CAC»)	62%

* Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

R23. La découverte des anomalies du contrôle interne est généralement faite :

Réponses types	Statistiques*
Lors de la mise en œuvre des procédures d'auto-évaluation	8%
Lors des justifications comptables	73%
Lors de la mise en œuvre des évaluations séparées de l'efficacité du contrôle interne	23%
Après l'intervention des auditeurs externes (CAC)	62%

* Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous constatons que la comptabilité financière, les contrôles financiers et de gestion ainsi que l'audit sous ses différentes formes sont les outils les plus utilisés en vue de suivre et de piloter le système de contrôle interne dans les entreprises répondantes.

Ce constat nous permet de conclure, en premier lieu, que le contrôle interne est basé, principalement, sur les contrôles comptables et financiers dans la majorité des entreprises répondantes et plus, généralement, dans la majorité des entreprises tunisiennes. En deuxième lieu, nous constatons que l'audit, et plus particulièrement, l'audit externe représenté par les commissaires aux comptes, représente un outil important de pilotage du contrôle interne en permettant, selon les réponses obtenues, la découverte des anomalies du contrôle interne.

Les conclusions tirées de l'enquête confirment parfaitement les idées développées dans ce mémoire, concernant le rôle important de la comptabilité financière et de l'audit externe dans la mise en œuvre des opérations de pilotage du contrôle interne, particulièrement, dans les petites et moyennes entreprises.

Toutefois, la mise en place d'un bon dispositif de pilotage nécessite l'utilisation combinée des différents outils et techniques permettant le suivi adéquat de l'efficacité du système de contrôle.

Selon les réponses obtenues, 15% seulement des entreprises répondantes (soit 4 entreprises) confirment qu'elles utilisent les auto-évaluations et les évaluations séparées du contrôle interne dans leur processus de pilotage. Nous remarquons, également, qu'aucune entreprise ne prévoit l'utilisation combinée des différents outils et techniques de pilotage proposés dans le questionnaire.

Ces réponses nous confirment que les activités de pilotage du contrôle interne sont peu développées dans la majorité des entreprises répondantes même celles de taille importante. Ainsi, nous estimons qu'un effort supplémentaire, dans ce domaine, peut être bénéfique pour les entreprises tunisiennes en vue de se doter d'un système performant et efficace de contrôle interne.

R24. La découverte des anomalies du contrôle interne fait l'objet :

Réponses types	Statistiques
D'un suivi adéquat	58%
D'un suivi si le risque est important	30%
D'un suivi sauf si le risque touche à la fiabilité des informations financières le ou les commissaires aux comptes	12%
D'aucun suivi	0%

Analyse :

Les réponses obtenues confirment l'importance accordée par les chefs d'entreprises au rôle du système de contrôle interne et l'intérêt qu'ils peuvent tirer en assurant au mieux son efficacité. Ainsi, la majorité des répondants confirment que les anomalies identifiées font l'objet d'un suivi adéquat quelque soit le niveau du risque associé (58%) ou d'un suivi seulement si le risque est important (30%).

Les exigences du ou des commissaires aux comptes

R25. Le ou les commissaires aux compte de l'entreprise exigent que :

Réponses types	Statistiques*
Le système de contrôle interne soit formalisé (ou une mise à jour continue)	73%
L'entreprise procède à une évaluation continue du système de contrôle en place	15%
L'entreprise procède à une évaluation périodique (tous les ans ou les deux ans)	15%
L'entreprise met en place un système complet de pilotage du contrôle interne	12%

* Plusieurs répondants ont choisi plus qu'une réponse.

Analyse :

Selon les réponses des chefs d'entreprises, nous constatons que les exigences des commissaires aux comptes en matière de contrôle interne se limitent principalement à la formalisation du système (73%). En effet, 12% seulement des commissaires aux comptes des entreprises répondantes, exigent que les sociétés auditées mettent en place un système complet de pilotage du contrôle interne et 15% exigent que les entreprises procèdent à des évaluations de l'efficacité du système de contrôle.

Ce pourcentage nous semble faible par rapport aux avantages de la mise en œuvre de telles opérations, qui peuvent servir aussi bien les intérêts de l'entreprise auditée que les travaux et les diligences exigés de l'auditeur durant sa mission.

Toutefois, d'après les réponses avancées par les experts-comptables (voir réponses au deuxième questionnaire R8), nous constatons que les exigences des commissaires aux comptes semblent être plus vastes et plus importantes. Cette contradiction entre les réponses avancées par les chefs d'entreprises et celles des experts-comptables est due, à notre avis, au manque de formalisation des communications entre auditeurs et audités et aux ambiguïtés des réglementations relatives aux exigences aussi bien des entreprises que des commissaires aux comptes en matière de contrôle interne.

Résultats de la troisième partie du questionnaire : La pratique internationale d'auto-certification du système de contrôle interne

Les exigences du ou des commissaires aux comptes

R26. Les dirigeants de l'entreprise procèdent à une auto-certification du système de contrôle interne :

Réponses types	Statistiques
Oui	15%
Non	85%

R27. La pratique d'auto-certification du système de contrôle interne est :

Réponses types	Statistiques
Une bonne pratique	92%
Une mauvaise pratique	0%
Inutile	8%

Analyse :

Bien que, la majorité des chefs et cadres d'entreprises considèrent que l'auto-certification du système de contrôle interne par les dirigeants sociaux est une bonne pratique, 15% seulement des entreprises répondantes confirment qu'elles adoptent cette pratique.

S'agissant d'une pratique internationale exigée par la loi et les réglementations dans certains pays développés, principalement anglo-saxons, nous estimons que l'adoption d'une loi exigeant l'auto-certification du système de contrôle interne par les dirigeants sociaux sera bénéfique aussi bien aux entreprises qu'à l'économie tunisienne en favorisant la transparence et la sécurité des transactions.

R28. La pratique d'auto-certification du système de contrôle interne permet à l'entreprise :

Réponses types	Statistiques					
	1er rang	2e rang	3e rang	4e rang	5e rang	Aucune relation
De faire évoluer son système de contrôle interne	46%	27%	27%	0%	0%	0%
D'améliorer son image	8%	27%	12%	31%	15%	8%
De faciliter le travail du commissaire aux comptes	4%	0%	12%	46%	19%	19%
De donner plus de transparence aux communications financières et autres	35%	27%	27%	12%	0%	0%
De respecter les lois et réglementations si elles exigent une telle pratique	8%	19%	23%	12%	38%	0%

Analyse :

D'après les réponses avancées par les chefs et cadres d'entreprises répondantes, l'auto-certification du contrôle interne permet à l'entreprise, principalement, de faire évoluer son système de contrôle, d'améliorer son image et de donner plus de transparence aux communications financières et autres. Cet avis confirme parfaitement toutes les idées développées tout au long de ce mémoire.

Toutefois, bien que les chefs d'entreprises soient conscients de l'apport important de la pratique d'auto-certification du contrôle interne, peu d'entreprises la mettent en œuvre. Ainsi, nous estimons qu'un effort supplémentaire doit être fourni à ce niveau, aussi bien par les chefs d'entreprises que par les experts-comptables agissant en tant que conseillers ou en tant que commissaires aux comptes.

§ 2. Questionnaire destiné aux experts-comptables

Résultats de la première partie du questionnaire : Système de contrôle interne

Rôle du système de contrôle interne dans la gestion de l'entreprise

R1. En tant qu'outil de gestion et de pilotage de l'entreprise, un système de contrôle interne efficace est :

Réponses types	Statistiques
Indispensable	89%
Très important	11%
Important	0%
Complémentaire	0%

Analyse :

La majorité des répondants (89%) considèrent qu'un système de contrôle interne efficace représente un outil indispensable à la gestion et au pilotage de l'entreprise. Toutefois, quelques répondants (11%) jugent que le système de contrôle interne est très important pour assurer la bonne gestion de l'entreprise sans être indispensable.

Aucun répondant n'a considéré la mise en place d'un système efficace de contrôle interne comme étant un moyen important ou complémentaire pour la gestion et le pilotage de l'entreprise.

Ainsi, il ressort de ces réponses qu'un système efficace de contrôle interne est globalement perçu, par les experts-comptables (comme le cas des chefs et cadres d'entreprises), comme étant un outil de gestion et de pilotage de l'entreprise. Ceci, nous permet de conclure que les résultats obtenus valident, en grande partie, les idées développées dans le présent mémoire.

En effet, une bonne gouvernance de l'entreprise suppose que les dirigeants disposent de tous les moyens et de tous les outils possibles pour avoir toutes les informations pertinentes et des indicateurs fiables leur permettant de piloter les activités de l'organisation. Un système de contrôle interne efficace permet à l'entreprise de se doter d'un outil efficace de gouvernance qui l'aidera à atteindre ses objectifs.

D'après les réponses obtenues, force est de constater, que tous les experts-comptables approuvent le rôle que peut jouer un bon système de contrôle interne dans la gestion et le pilotage de l'entreprise.

R2. L'entreprise met en place un système de contrôle interne pour :

Réponses types	Statistiques					
	1er rang	2e rang	3e rang	4e rang	5e rang	6e rang
Satisfaire aux exigences légales	0%	0%	0%	11%	11%	78%
Améliorer ses performances	11%	33%	11%	22%	22%	0%
Se doter d'un outil performant de management	56%	0%	0%	22%	11%	11%
Lutter contre les fraudes	11%	33%	33%	22%	0%	0%
Assurer la fiabilité des informations financières	22%	11%	44%	11%	11%	0%
Assurer le respect des lois et réglementations	0%	22%	11%	11%	44%	11%

Analyse :

A partir de ces statistiques, on peut tirer un premier constat, est que la majorité des experts-comptables qui ont répondu à notre questionnaire estiment que la mise en place d'un système de contrôle interne répond, en premier lieu, à l'un des deux objectifs suivant :

- Lutter contre les fraudes ;
- Assurer la fiabilité des informations financières.

En effet, la majorité des répondants classent l'un de ces deux objectifs en premier, en deuxième ou troisième rang.

Le deuxième constat, est que contrairement aux chefs et cadres d'entreprises, les experts-comptables semblent divisés sur l'objectif de la mise en place d'un système de contrôle pour doter l'entreprise d'un outil de management. En effet, la moitié des répondants estiment que cet objectif occupe la première position alors que l'autre moitié le classe en quatrième, cinquième et sixième position.

Missions liées au contrôle interne

R3. Les prescripteurs de missions en matière de contrôle interne sont :

Réponses types	Statistiques*
Le conseil d'administration	89%
Le ou les commissaires aux comptes	89%
Les actionnaires	33%
Les partenaires de l'entreprise (clients, fournisseurs, banquiers, etc...)	22%

* Plusieurs répondants ont choisis plus qu'une réponse.

Analyse :

Selon les réponses des experts-comptables, nous constatons que les prescripteurs de missions liées au contrôle interne sont, principalement, les conseils d'administrations et les commissaires aux comptes.

Résultats de la deuxième partie du questionnaire : Développement des missions liées au pilotage du système de contrôle interne

L'efficacité du système de contrôle interne

R4. Pour assurer l'efficacité du système de contrôle interne, la mise en place d'un dispositif de pilotage du système est :

Réponses types	Statistiques
Indispensable	89%
Peut être nécessaire	11%
Inutile car les coûts qu'elle engendre sont importants	0%

Analyse :

Selon les réponses obtenues, la majorité (89%) des experts-comptables qui ont répondu à notre questionnaire considèrent que la mise en place d'un dispositif de pilotage du système de contrôle interne est indispensable pour assurer son efficacité.

Ainsi, les résultats de l'enquête confirment les idées et conclusions développées dans ce mémoire concernant la nécessité absolue de la mise en place d'un dispositif de pilotage du contrôle interne.

La conviction des experts-comptables de cette nécessité confirme, également, le rôle important qu'ils doivent assurer, en tant que conseillers privilégiés des entreprises, dans le développement d'une bonne culture de contrôle au sein des entreprises tunisiennes, ainsi que, dans l'incitation des dirigeants à la mise en place d'un dispositif de pilotage adéquat assurant, raisonnablement, l'efficacité du contrôle interne.

R5. L'efficacité du système de contrôle interne peut être assurée par :

Réponses types	Statistiques					
	1er rang	2e rang	3e rang	4e rang	5e rang	6e rang
L'emploi d'un personnel compétent et possédant un niveau élevé d'éthique	56%	22%	0%	0%	11%	11%
Les travaux des auditeurs internes	0%	0%	44%	22%	33%	0%
La mise en place d'un dispositif complet de pilotage du système	44%	56%	0%	0%	0%	0%
Le suivi adéquat des observations du ou des commissaires aux comptes	0%	11%	0%	33%	11%	44%
L'évaluation périodique par un professionnel externe	0%	0%	33%	33%	22%	11%
L'utilisation des questionnaires d'auto-évaluation	0%	11%	22%	11%	22%	33%

Analyse :

Il ressort des réponses obtenues que la majorité des répondants considèrent que l'emploi d'un personnel compétent et possédant un niveau élevé d'éthique ainsi que la mise en place d'un dispositif complet de pilotage sont les premiers facteurs permettant d'assurer l'efficacité du contrôle interne.

Les travaux des auditeurs internes et les évaluations périodiques par des professionnels externes sont considérés par les experts-comptables comme étant des facteurs de second rang, permettant de compléter les deux premiers facteurs.

Ainsi, l'avis des experts-comptables, concernant l'importance relative des différents facteurs pouvant assurer l'efficacité du système de contrôle interne, coïncide parfaitement avec les conclusions et idées avancées dans ce mémoire.

Les missions liées au pilotage du contrôle interne

R6. Dans les cabinets d'expertise comptable, les missions liées au pilotage du système de contrôle interne sont :

Réponses types	Statistiques
Bien développée	0%
En cours de développement	78%
Inexistantes	22%

Analyse :

L'analyse des réponses obtenues nous montre bien que les missions liées au pilotage du système de contrôle sont peu développées dans les cabinets d'expertise comptable. En effet, aucun expert-comptable, parmi ceux qui ont répondu à notre questionnaire, n'affirme que de telles missions sont bien développées dans son cabinet et 22% des répondants déclarent que ces missions sont inexistantes.

Toutefois, la majorité des répondants (78%) confirment que les missions liées au pilotage du contrôle interne sont en cours de développement. Ainsi, nous constatons que la majorité des experts-comptables sont conscients de l'importance du développement des missions liées au contrôle interne, d'une façon générale, et du profit que la profession peut en tirer.

Néanmoins, pour relever ce déficit, nous estimons qu'un effort supplémentaire dans ce domaine doit être fourni aussi bien par les experts-comptables que par les institutions professionnelles. Ainsi, l'instauration d'un système de spécialisation dans les cabinets d'expertise comptable peut être d'une grande utilité.

R7. Les besoins des entreprises en matière de pilotage du système de contrôle interne sont :

Réponses types	Statistiques
De plus en plus importants	56%
Importants	22%
Moyens	11%
Faibles	11%

Analyse :

Selon les jugements des experts-comptables, relevés durant cette enquête, les besoins des entreprises en matière de pilotage du contrôle interne sont importants et de plus en plus importants. En effet, 22% seulement des répondants estiment que de tels besoins sont moyens ou faibles.

Ce constat confirme d'avantage les conclusions tirées de la question précédente. Ainsi, le développement des missions liées au contrôle interne dans les cabinets d'expertise comptable permet de répondre aux besoins, sans cesse important, des entreprises dans ce domaine.

R8. En intervenant en tant que commissaires aux comptes, les experts-comptables demandent aux entreprises de :

Réponses types	Statistiques*
Formaliser le système de contrôle interne	78%
Se faire assister en matière de contrôle interne	33%
Evaluer l'efficacité du système de contrôle interne	100%
Mettre en place un système de pilotage du contrôle interne	56%

* Plusieurs répondants ont choisis plus qu'une réponse.

Analyse :

D'après les réponses obtenues, nous constatons que tous les répondants demandent, en agissant en tant que commissaire aux comptes, aux entreprises de procéder à une évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne. Nous remarquons, également, que la majorité des répondants exigent que les entreprises formalisent le système de contrôle et mettent en place un dispositif de pilotage.

Comme nous l'avons précisé dans l'analyse des réponses obtenues des chefs et cadres d'entreprises (voir R25 du questionnaire destiné au chefs et cadre d'entreprises), nous constatons que ces exigences ne sont pas clairement communiquées aux entreprises auditées. En effet, selon les réponses des chefs d'entreprises, seule la formalisation du système de contrôle est exigée dans la plus part des cas.

Ainsi, nous estimons que les commissaires aux comptes doivent accorder plus d'importance aux exigences et besoins en matière de contrôle interne dans les entreprises auditées. Ils

doivent, également, s'assurer d'avantage que le message concernant les besoins et les exigences en matière de contrôle interne est bien transmis.

La formation des experts-comptables

R9. Le système éducatif tunisien permet aux professionnels comptables d'avoir une formation en matière de contrôle interne :

Réponses types	Statistiques
Excellente	0%
Moyenne	56%
Insuffisante	22%
Faible	22%

Analyse :

Aucun expert-comptable parmi les répondants à notre questionnaire n'estime que la formation des experts-comptables en matière de contrôle interne est excellente, 56% d'entre eux estiment qu'elle est moyenne alors que 44% considèrent qu'elle est faible ou insuffisante.

Ce constat confirme les idées développées dans ce mémoire. Ainsi, nous estimons qu'un effort important doit être fourni par les institutions éducatives et professionnelles pour assurer une bonne formation dans le domaine du contrôle interne. Cette formation doit permettre aux professionnels d'avoir les compétences nécessaires pour répondre aux différents besoins des entreprises dans ce domaine.

La pratique de certification des experts-comptables

R10. La pratique de certification des experts-comptables en tant que spécialistes du contrôle interne est :

Réponses types	Statistiques
Une bonne pratique	33%
Bénéfique aussi bien pour la profession que pour les clients	67%
Inutile dans le contexte tunisien	0%

R11. Il y-a des collaborateurs certifiés en contrôle interne dans le cabinet :

Réponses types	Statistiques
Oui	0%
Non	100%

Analyse :

La certification des experts-comptables dans les diverses spécialités est une pratique reconnue au niveau international et principalement dans les pays anglo-saxons. Selon les réponses obtenues, cette pratique en matière de contrôle interne est jugée par les experts-comptables comme étant une bonne pratique et elle est bénéfique aussi bien à la profession qu'aux clients.

Toutefois, tous les répondants confirment qu'il n'y a pas de collaborateurs certifiés en contrôle interne dans leurs cabinets.

Ceci est dû à notre avis aux difficultés rencontrées par les experts-comptables qui veulent se faire certifiés dans ce domaine, vue l'absence d'une formation spécialisée ainsi que la non adoption du système de certification en Tunisie.

En analysant les résultats de notre enquête, nous constatons que la majorité des experts-comptables qui ont répondu au questionnaire partagent l'avis favorable à l'adoption du système de certification qui sera bénéfique aux les professionnels, à la profession et à l'économie tunisienne d'une façon générale. Ainsi, nous estimons qu'une réforme, dans ce domaine, doit être prévue par les institutions professionnelles, en vue de sauvegarder, voire améliorer, les prestations des professionnels comptables et préserver la place de leader pour la profession dans le domaine du contrôle interne.

Résultats de la troisième partie du questionnaire : La pratique internationale de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques

La certification du contrôle interne par les auditeurs externes

R12. La pratique de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes est :

Réponses types	Statistiques
Une bonne pratique	100%
Une mauvaise pratique	0%
Inutile	0%

R13. La pratique de certification du système de contrôle interne et de gestion des risques par les auditeurs externes doit-être obligatoire :

Réponses types	Statistiques
Oui	56%
Non	0%
Seulement pour les entreprises importantes	44%

Analyse :

Il ressort des ces réponses, que tous les répondants affirment que la certification du système de contrôle interne et de gestion des risques est une bonne pratique, et qu'elle doit être obligatoire pour toutes les entreprises pour 56% des répondants, alors que 44% d'entre eux jugent qu'elle ne doit être obligatoire que dans le cas des entreprises de taille importante.

Ainsi, tous les répondants à notre questionnaire confirment l'idée et l'avis avancés dans ce mémoire concernant l'intérêt et l'apport d'une telle pratique.

Toutefois, cette pratique n'est pas expressément prévue par les lois et réglementations en Tunisie. Ceci forme, à notre avis, une insuffisance remarquable au niveau des exigences en matière de contrôle interne.

R14. La pratique actuelle de présentation d'un rapport sur le contrôle interne par le commissaire aux comptes (ou de l'inclure dans le rapport général) dans le cas de certaines sociétés :

Réponses types	Statistiques
Est suffisante pour assurer la transparence des informations liées à l'efficacité du contrôle interne	22%
Est insuffisante pour assurer la transparence des informations liées à l'efficacité du contrôle interne	78%

Analyse :

D'après les statistiques des réponses obtenues, nous constatons que la majorité absolue (78%) des répondants, considèrent que la pratique actuelle de présentation d'un rapport sur le contrôle interne par le commissaire aux comptes est insuffisante pour assurer la transparence des informations liées à l'efficacité du contrôle interne.

Ce constat confirme les réponses obtenues concernant la certification du contrôle interne par le commissaire aux comptes. Ainsi, selon l'avis de la majorité des experts-comptables qui ont répondu au questionnaire, la certification du système de contrôle par les commissaires aux comptes est la meilleure pratique, permettant d'assurer la transparence des informations liées à l'efficacité du contrôle interne.

Cet avis confirme parfaitement les idées développées dans ce mémoire. En effet, exiger la certification du système de contrôle interne par le commissaire aux comptes, permet de pousser les entreprises à améliorer l'efficacité de leur système de contrôle. Ceci permettrait, également, aux entreprises tunisiennes de se conformer aux exigences concurrentielles au niveau mondial et d'assurer plus de sécurité aux transactions effectuées et de transparence aux informations communiquées.

BIBLIOGRAPHIE

1. **Abderraouf YAICH**, séminaire de formation, « Contrôle interne, concepts, dispositifs et démarche d'implémentation », Cabinet YAICH de formation, Juillet 2008.
2. **Abderraouf YAICH**, le nouveau droit des sociétés commerciales, les Editions Raouf YAICH, deuxième édition, Juillet 2006.
3. **Abderraouf YAICH**, Normes, pratiques et procédures de contrôle interne, 1996.
4. **Autorité du Marché Financier de France (AMF)**, le dispositif de contrôle interne : cadre de référence, www.amf-france.org/documents/general/7602_1.pdf, Janvier 2007.
5. **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)**, Internal Control - Integrated Framework, Guidance on Monitoring Internal Control Systems, www.coso.org/, Volume I, II et III, Janvier 2009.
6. **COSO I**, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, la pratique du contrôle interne, édition d'organisation, deuxième édition, 2004.
7. **COSO II**, Internal Control - Integrated framework, traduit en français par l'IFACI, PricewaterhouseCoopers et LANDWEL, Le management des risques de l'entreprise, édition d'organisation, 2007.
8. **COSO**, contrôle interne sur l'information financière - lignes directrices à l'intention des petites sociétés ouvertes, vol I, www.coso.org/documents/COSOforSPCs_French_sm.pdf, juin 2006.
9. **Contrôle fédéral des finances Suisse**, mise en place d'un système de contrôle interne, www.efk.admin.ch, Octobre 2007.
10. **Etienne BARBIER**, l'audit interne permanence et actualité, les éditions d'organisation, 1996.
11. **Frédéric BERNARD, Remi GAYRARD et Laurent ROUSSEAU**, contrôle interne, les éditions MAXIMA, Paris, 2006
12. **Frédéric Moulin**, contrôle interne et externalisation, www.deloitte.com, (consulté le 05/01/2010).

- 13. GUEI Cyrille Armel**, mémoire de master en audit et contrôle de gestion, l'externalisation de la fonction d'audit interne «quels enjeux pour les PME et PMI ?», année 2006, WWW.memoireonline.com (consulté le 28/12/2009).
- 14. ICCA, J. L. GOODFELLOW, A. D. WILLIS**, Le contrôle interne et l'attestation – recommandation à l'intention de la direction, 2006.
- 15. IFAC**, Norme Internationale d'Audit, ISA 315, connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives, version Juin 2006.
- 16. IFAC**, Norme Internationale d'Audit, ISA 265, Communication des défaillances du contrôle interne aux responsables de la gouvernance et à la direction, publiée en anglais par l'International Federation of Accountants (IFAC) en avril 2009, a été traduite en français par l'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) et The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) en mai 2009.
- 17. Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche**, l'auto-évaluation du contrôle interne, Octobre 2005.
- 18. Institut de l'audit interne, les cahiers de la recherche**, Etude du Processus de Management et de Cartographie des Risques : Conception, mise en place et évaluation, Décembre 2003.
- 19. IFACI**, l'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes, Septembre 2009, site Internet de l'IFACI, www.ifaci.com, (consulté le 25/12/2009).
- 20. J. Bédard et M. Gosselin**, perspectives de recherche en contrôle, Finéco, volume 10, année 2000.
- 21. Jacques RENARD**, théorie et pratique de l'audit interne, les éditions d'organisation, 4^{ème} édition, 2002.
- 22. KPMG**, La pratique des comités d'audit en France et dans le monde, enquête internationale, Juin 2006.
- 23. Laurent de CASTELBAJAC, Vivien NJEWEL**, contrôle interne : pour la gouvernance et la maîtrise des risques, OTC Conseil, www.otc-conseil.fr, (consulté le 16/08/2009).
- 24. Les mots de l'audit, I.F.A.C.I et I.A.S**, les Editions Liaison, Juin 2000.

- 25. Ordre des experts comptables de France**, le contrôle interne, les missions d'accompagnement de l'expert-comptable : approche par l'analyse des risques et documentation, Expert comptable Media, 2005.
- 26. Ordre des experts comptable régional – Paris Ile-de-France**, l'Académie des sciences techniques, comptables et financières en partenariat avec SAGE, les bonnes pratiques en matière de contrôle interne dans les PME, www.oec-paris.fr/fr-FR/.../l-academie.html, cahier de l'académie n°13, octobre 2008.
- 27. Philippe NOIROT, Jacques WALTER**, le contrôle interne pour créer de la valeur, édition AFNOR, 2008.
- 28. PWC et Landwell**, enquête sur les rapports des présidents : quels nouveaux enjeux pour les dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques, édition Octobre 2009, WWW.pwc.fr, (consulté le 25/02/2010).