

Jacques **Renard**

Préface de Patrick **Kron**, PDG d'Alstom

COMPRENDRE ET
METTRE EN ŒUVRE

**LE CONTRÔLE
INTERNE**

EYROLLES

L'ESSENTIEL DU CONTRÔLE INTERNE

Cet ouvrage fait le point sur le concept de contrôle interne, souvent difficile à appréhender, et donne les clés pour bâtir un dispositif efficace aidant à la gestion des risques et à la réalisation des objectifs. Il évite les confusions avec l'audit interne, chargé de l'amélioration du contrôle interne.

Étayé de nombreux exemples, il constitue :

- une synthèse des différents référentiels, des réglementations et législations ;
- une présentation des dispositifs et outils de contrôle interne ;
- un mode d'emploi pour mettre en œuvre et piloter le contrôle interne dans une entreprise.

Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne s'adresse aux membres des conseils d'administration et des comités d'audit, aux managers de tous niveaux, aux auditeurs internes et aux contrôleurs internes, aux contrôleurs de gestion, aux fonctionnaires des administrations centrales et régionales, ainsi qu'aux responsables des cabinets d'audit, aux commissaires aux comptes et experts-comptables, et aux étudiants en gestion.

« On trouvera dans cet ouvrage l'essentiel des pistes dégagées au fil des années pour une bonne approche du concept et sa mise en œuvre rationnelle. »

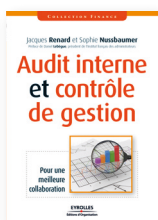
Louis Vours, ancien président et délégué général de l'IFACI

« Une méthodologie de déploiement et de pilotage d'un système de contrôle interne efficace en entreprise. »

Patrick Kron, président directeur général d'Alstom

Jacques RENARD, docteur en droit et expert-comptable, a été contrôleur général de Shell France et vice-président de l'IFACI, où il a assumé la responsabilité de la recherche et de la formation professionnelle. Auteur de plusieurs ouvrages, il est actuellement consultant en management et audit interne, et intervient dans plusieurs universités et écoles supérieures de commerce. The Institute of Internal Auditors lui a décerné le Bradford Cadmus Award en mai 2004.

Du même auteur :



www.editions-eyrolles.com

Code éditeur : G55436
ISBN : 978-2-212-55436-6

Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne

Groupe Eyrolles
61, bd Saint-Germain
75240 Paris Cedex 05
www.editions-eyrolles.com

Du même auteur :

Théorie et pratique de l'audit interne, Eyrolles, 7^e éd., 2010

Audit interne et contrôle de gestion, pour une meilleure collaboration, avec Sophie NUSSBAUMER, Eyrolles, 2011

Audit interne : ce qui fait débat, Maxima, 2002

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris.

© Groupe Eyrolles, 2012
ISBN : 978-2-212-55436-6

Jacques Renard

Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne

Préface de Patrick Kron
Avant-propos de Louis Vaurs

EYROLLES



Sommaire

Préface	VII
Avant-propos	IX
Introduction	1

Partie 1

Caractéristiques du contrôle interne

Chapitre 1 – La singularité du contrôle interne	13
Chapitre 2 – Les conditions permanentes pour un bon contrôle interne	27
Chapitre 3 – Acteurs et moyens du contrôle interne	35

Partie 2

Référentiels et réglementations

Chapitre 1 – Le COSO 1	53
Chapitre 2 – Le COSO 2	71
Chapitre 3 – Autres référentiels	95
Chapitre 4 – Règlements et législation	105

Partie 3

Le cadre de maîtrise

Chapitre 1 – Les trois préalables	117
Chapitre 2 – Les familles de dispositifs	125
Chapitre 3 – Les autres particularités	155

Partie 4

Mise en œuvre et pilotage du contrôle interne

Chapitre 1 – Les conditions de la mise en œuvre.....	169
Chapitre 2 – La méthode de mise en œuvre.....	183
Chapitre 3 – Le pilotage du contrôle interne.....	197
Conclusion.....	217
Bibliographie.....	223
Index.....	227
Table des matières.....	231
Annexe.....	237

Préface

Le concept de contrôle interne est trop souvent source de confusions ou de contresens. C'est la raison pour laquelle l'ouvrage de Jacques Renard est bienvenu. En effet, il explicite clairement le vocable, donne des pistes pour le mettre en œuvre et rappelle les principaux écueils à éviter.

De lecture facile, illustré par de nombreux exemples pratiques, cet ouvrage dresse un panorama complet des référentiels existants et du cadre législatif.

L'auteur explicite les spécificités du contrôle interne. Mais il ne se limite pas à en rappeler la théorie. Il donne des pistes pour identifier les dispositifs à mettre en place. Il suggère une méthodologie de déploiement et de pilotage d'un système de contrôle interne efficace en entreprise.

Principes et méthodes que nous nous employons à respecter chez Alstom, de manière permanente, dans un souci de progrès constant et surtout en appui de nos opérations. Et nous ne cessons d'aller dans cette direction, en témoigne le Grand Prix du jury du Trophée du contrôle interne IFACI/Bearing Point décerné à Alstom en 2010.

Patrick Kron,
Président-directeur général d'Alstom.

Avant-propos

On a beaucoup écrit sur le contrôle interne et peu à peu, au fil des années, le concept s'est affiné, même si ça et là subsistent encore quelques zones d'ombre et quelques contradictions. Sur l'essentiel, tout le monde s'accorde, et c'est sans doute le mérite essentiel de cet ouvrage de présenter un panorama complet des principales contributions en dégagant les principes essentiels et leurs incidences pratiques. Ce n'est donc pas un ouvrage de plus, c'est le point d'arrivée des travaux et réflexions antérieurs.

Or, pouvoir s'arrêter et faire le point est indispensable dans un domaine aussi fondamental que le contrôle interne. Même si le vocable prête encore à confusion – et Jacques Renard le souligne fort bien – le contrôle interne est le lieu géographique vers lequel convergent les préoccupations des acteurs de la gestion des organisations privées et publiques, l'universalité du concept étant l'une de ses caractéristiques essentielles. Responsables opérationnels de tous niveaux, *risk managers*, auditeurs interne, contrôleurs de gestion... tous se préoccupent du contrôle interne dont la qualité et l'efficacité sont indispensables à la réalisation des objectifs. C'est également une façon de dire à quel point le sujet est d'importance pour les directions générales et responsables de haut niveau : la qualité du contrôle interne de leur organisation conditionne le bon fonctionnement des entreprises depuis la sécurité des opérations élémentaires jusqu'à la réalisation des objectifs stratégiques. Dans ce domaine, le conseil d'administration et son comité d'audit ont un rôle majeur à jouer.

Car le contrôle interne appartient à tous et est l'affaire de tous. Il existe en dehors de toute conceptualisation mais ne peut valablement être source

de progrès que s'il est réfléchi et organisé. On trouvera dans cet ouvrage l'essentiel des pistes dégagées au fil des années pour une bonne approche du concept et sa mise en œuvre rationnelle.

Même si la profession comptable est à l'origine du vocable, pour l'essentiel, le mérite du succès dans l'application pratique revient aux organisations professionnelles de l'audit interne. C'est historiquement et en premier lieu l'IIA qui a été le principal contributeur dans la définition, l'organisation et la mise en œuvre d'une conception rationnelle et pratique du contrôle interne. C'est à la fin des années 1980 que fut élaboré le COSO 1 qui définit le contrôle interne et en identifie les composantes essentielles. C'est véritablement l'acte fondateur à partir duquel la doctrine s'est élaborée et que la pratique s'est construite. L'ouvrage retrace fort bien les étapes ultérieures : CoCo, Turnbull Guidance, COSO 2 et management des risques, référentiel de l'AMF, réglementations et législations diverses.

Mais dans cette évolution remarquable, et qui touche maintenant le secteur public, je me dois de signaler le rôle majeur de l'IFACI qui fut en France un moteur essentiel dans la diffusion du concept, sa compréhension et son utilisation. Réunions mensuelles, colloques, séminaires de formation... on ne compte plus les actions entreprises pour une meilleure compréhension et une bonne application du contrôle interne. À cela s'ajoutent les travaux accomplis par la direction de la recherche de l'IFACI qui, sous la direction de Béatrice Ki-Zerbo, a publié plusieurs *Cahiers de la recherche* sur divers aspects du contrôle interne et qui sont autant d'outils pratiques pour les professionnels. Il s'agit là d'une contribution essentielle à la bonne gouvernance des organisations. Elle est reprise dans un grand nombre d'universités et d'écoles supérieures de commerce qui dispensent un enseignement de troisième cycle sur le contrôle interne, conjointement avec l'audit interne.

Dans cette évolution, l'ouvrage de Jacques Renard est un jalon essentiel mais ce n'est pas le point final. Dès l'instant que le concept est bien compris et assimilé par tous, on peut envisager que les différents acteurs de la gestion et les responsables des organisations continuent à approfondir le concept, gommant les différences et les contradictions, facilitent la compréhension et la mise en œuvre. C'est pour aider à aller dans ce sens que l'IFACI a créé « Les Trophées du contrôle interne », manifestation qui a obtenu le plus vif succès et dont les premiers lauréats sont Alstom et L'Oréal. Ce qui symbolise à l'évidence la vitalité du contrôle interne et sa permanence.

C'est dire à quel point l'ouvrage de Jacques Renard est d'actualité et vient à point nommé souligner où nous en sommes pour être en mesure de progresser encore.

Louis Vaurs
Conseiller du président de l'IFACI
Consultant en contrôle et audit internes
Ancien président et délégué général de l'IFACI

« Les meilleurs livres sont ceux qui racontent ce qu'on sait déjà »,

GEORGES ORWELL

Introduction

« Le contrôle interne ? Il vient de loin, du fond de notre histoire... Le premier homme préhistorique qui allumait un feu à l'entrée de sa caverne agissait pour se prémunir contre un risque : celui de l'attaque des bêtes sauvages. Et, ce faisant, il mettait en place un dispositif de contrôle interne...¹ » Ainsi, à notre insu, le contrôle interne existe de toute éternité et il existe en dehors de nous, sans qu'il soit besoin de s'en préoccuper. Mais il s'agit d'un contrôle interne intuitif, inorganisé, irrationnel et donc imparfait. Mettre en place le contrôle interne et s'en préoccuper c'est tout au contraire le faire vivre de façon raisonnée et rationnelle. Cela dit, lorsque tout un chacun essayait de rationaliser son action et de faire en sorte que tout marche bien, c'est-à-dire de s'organiser pour que les risques les plus inquiétants soient évités, sans pour autant prononcer le mot ou réfléchir à la notion de contrôle interne, les affaires n'allaient pas pour autant à vau-l'eau. Le bon sens, la connaissance du travail à accomplir ont permis, durant des décennies, d'élaborer et de faire fonctionner des modalités

1. Jacques Renard, « Permanence et actualité du contrôle interne », *Audit et contrôle internes*, février 2011.

d'organisation mettant à l'abri des risques essentiels. C'était le contrôle interne avant la lettre. Mais dès l'instant que l'environnement se complexifie, on ne peut plus se contenter d'approximations, fussent-elles réfléchies.

Dans ces premières observations, on perçoit déjà l'ambiguïté du vocable. Derrière le terme « contrôle interne » se cache une affreuse confusion qui a largement contribué à des incompréhensions et à des dérives. Le contrôle interne est la traduction plus qu'imparfaite d'« internal control ». On a alors oublié dans les années 1940, lorsque le mot a été emprunté aux comptables anglo-saxons, que « to control » signifiait avant tout « maîtriser » et non pas « vérifier », d'où les multiples interprétations erronées. Elles s'estompent peu à peu mais il y faudra encore du temps. Certains ont bien suggéré de remplacer le mot par « maîtrise des risques », mais il est trop tard, le coup est parti et les habitudes trop ancrées dans les réflexes. Contentons-nous donc d'expliquer et de convaincre.

À cette confusion de vocabulaire s'en est ajoutée une seconde qui perdure ça et là. Les Anglo-Saxons, les premiers à avoir conceptualisé cette notion, l'ont fait en l'appliquant à la comptabilité, d'où l'idée, qui subsiste encore, qu'il s'agit là d'une notion exclusivement comptable et qui ne s'applique qu'à la sphère financière. Nous verrons, et c'est là un progrès significatif, qu'elle est tout au contraire d'application universelle.

Cette évolution apparaît clairement dans l'histoire récente et se traduit dans les définitions qui la jalonnent – qui ont largement contribué au succès du concept. Concept dont nous aurons à expliquer la notoriété contemporaine en précisant les conditions permanentes et universelles qu'exige son utilisation rationnelle.

1. HISTORIQUE ET DÉFINITIONS

En passant sous silence les longues années durant lesquelles le concept n'était pas formulé, bien qu'étant grossièrement mis en œuvre, on se trouve propulsé au milieu du siècle dernier. Dès les années 1960, l'Ordre français des experts-comptables et la Compagnie des commissaires aux comptes ont importé la notion en démontrant que la maîtrise des risques essentiels en comptabilité permettait de se donner une assurance quant à la régularité et la sincérité des comptes. On ne saurait leur faire grief de se préoccuper avant tout de leur exigences professionnelles. D'ailleurs, dès 1977, l'Ordre des experts-comptables a donné du contrôle interne une définition qui, dépassant le cadre comptable, démontre à l'évidence que

les pionniers avaient une vision exacte du concept et de son champ potentiel d'application :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'appliquer les instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

Ainsi, en 1977, le caractère universel de la notion était déjà reconnu et affirmé.

Cette définition était d'ailleurs relayée en 1978 en des termes quasiment identiques par le « Consultative Committee of Accountancy » :

« Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers **et autres**, mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion, sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées. »

Dès cette époque, on soulignait donc le double caractère de maîtrise et d'universalité, même s'il semble avoir été un peu oublié par la suite.

C'est en 1985, avec l'apparition d'un certain nombre de scandales, que commence véritablement l'*aggiornamento* du contrôle interne sous l'impulsion du sénateur américain Treadway qui a souligné la nécessité de donner aux chefs d'entreprises un outil, un référentiel de concepts, leur permettant de mieux maîtriser leurs activités. Il a alors été constitué à cette fin un groupe de travail, la commission Treadway, composé de façon tripartite : des représentants des grands cabinets d'audit, des membres d'organisations professionnelles (IIA, AICPA) et des délégués de grandes entreprises. Cette commission a publié le résultat de ses travaux en 1992 dans un ouvrage – *The Internal Control Integrated Framework* – traduit en français sous le titre *La pratique du contrôle interne*¹. Ces travaux, que nous analyserons dans la première partie, ont fait le tour du monde. Ils sont désormais connus sous le vocable COSO².

1. IFACI/Coopers, *La pratique du contrôle interne*, Éditions d'Organisation, 1994.

2. COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

La définition du contrôle interne donnée en 1992 par le COSO a connu un retentissement mondial, elle précise :

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. »

Même si la traduction de « process » par « processus » prête parfois à controverse (il s'agit plutôt d'un procédé), cette définition présente l'intérêt de mettre l'accent sur **les acteurs** du contrôle interne : conseil d'administration, dirigeants et personnel sont concernés, c'est-à-dire tout le monde. De fait, le contrôle interne est l'affaire de tous les acteurs de l'organisation, quelle qu'elle soit. Puisque chacun a ses objectifs, chacun a son contrôle interne, et de haut en bas de la hiérarchie, ainsi qu'il sera ultérieurement démontré.

Cette définition a été fort heureusement complétée en 1995 par la définition canadienne du CoCo¹ qui décrit le contrôle interne comme :

« Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs. »

Cette définition met l'accent sur **les moyens**, dont on perçoit bien qu'ils sont en nombre infini. Elle insiste également sur deux autres aspects fondamentaux :

- la relativité : le contrôle interne ne donne pas l'assurance que les objectifs seront atteints, il aide seulement à les atteindre ; aspect déjà souligné par le COSO (voir « assurance raisonnable ») ;
- l'organisation : « mis ensemble », c'est-à-dire que nous ne sommes plus dans l'intuition ou dans l'approximation, il faut une volonté d'organiser et de mettre en œuvre.

On peut ajouter qu'il manque un mot dans l'énumération figurant dans la parenthèse ; c'est le mot « etc. » : les dispositifs de contrôle interne étant en nombre infini, on ne saurait en donner une liste limitative.

Dès cette date, l'essentiel était dit et les définitions suivantes n'ont fait que compléter, affiner, mettre en valeur les concepts initiaux du COSO et du CoCo. On peut citer pour achever ce tour d'horizon de l'histoire des définitions qui l'ont jalonnée :

1. CoCo : Comité sur les critères de contrôle.

- Le Turnbull guidance donne en 1999 la définition suivante :

« Un système de contrôle interne englobe les politiques, processus, tâches, comportements et autres aspects de l'entreprise qui, combinés :

- facilitent l'efficacité et l'efficience (y inclus la protection des actifs) ;
- aident à assurer la qualité du reporting ;
- aident à assurer la conformité aux lois et règlements. »

Cette définition résume assez bien les évolutions précédentes et insiste à juste titre sur l'impossibilité de fournir une liste limitative (voir « Autres aspects »).

- L'AMF (Autorité des marchés financiers) est allée plus loin encore en 2006 et a décidé de rédiger un cadre de référence plus spécifiquement français et sur lequel nous reviendrons. Elle donne du contrôle interne une définition très complète et qui fait la synthèse des définitions précédentes :

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

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

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

Et le texte se poursuit par l'énoncé des objectifs. Il a le grand mérite de mettre l'accent sur l'aspect opérationnel qui avait été quelque peu oublié.

Ainsi, l'histoire semble s'être accélérée et le concept de contrôle interne est de plus en plus présent, analysé, perfectionné. D'où proviennent ce succès et ce regain d'actualité ?

2. L'ACTUALITÉ DU CONTRÔLE INTERNE

Il y a non pas une cause mais un faisceau de circonstances qui expliquent cette évolution et on peut en identifier trois :

- la complexité croissante des activités ;
- l'expansion géographique ;
- le maquis des réglementations.

2.1. La complexité croissante des activités

Il n'y a pas si longtemps, les travaux de chacun étaient relativement simples et donc faciles à maîtriser par celui qui avait la compétence requise. En conséquence de quoi, chaque responsable était en mesure de comprendre et donc d'apprécier le travail de ses collaborateurs. Or, tout se complexifie : les organisations se ramifient et sont plus difficiles à maîtriser, les méthodes de travail exigent des compétences de plus en plus spécialisées, les procédés de fabrication sont toujours plus élaborés et nécessitent des connaissances précises, souvent fragmentaires, les systèmes d'information à disposition de tous ne sont pas opérables par tous : le généraliste disparaît au profit du spécialiste.

Ces spécialistes qui sont apparus dans tous les secteurs d'activité ont en commun d'en savoir plus que leur hiérarchie dans leur spécialité. Certes, on « fait confiance » ; mais outre que ce n'est pas la meilleure méthode, elle fait naître inéluctablement une inquiétude. C'est cette préoccupation qui fut à l'origine des réflexions de la commission Treadway : que peut-on imaginer, quelles dispositions prendre pour être à l'abri des risques majeurs lorsqu'on ne maîtrise plus convenablement activités et décisions à prendre ?

On retrouve dans ce questionnement la 3^e loi de Parkinson : « expansion = complexité ; complexité = décadence ». En d'autres termes, pour éviter la décadence il faut lutter contre la complexité. C'est un réflexe naturel qu'ont acquis les entreprises : le succès du contrôle interne participe de ce réflexe. En ces temps de complexité croissante, il est apparu comme une planche de salut, d'autant plus que deux autres causes se sont ajoutées à la première, et qui sont aussi des formes spécifiques de complexité.

2.2. L'expansion géographique et le maquis des réglementations

Les entreprises, et pas seulement les grandes entreprises, ont de plus en plus étendu géographiquement leur sphère d'activité, non seulement en France mais également à l'étranger. La difficulté à faire vivre les délégations de pouvoirs dans un environnement éloigné, la supervision devenue aléatoire et l'obstacle de la langue ont créé des problèmes jusqu'alors inconnus. En dépit des réseaux informatisés, du développement des ERP, de la mise en place de directives ou de codes d'éthique, le chef d'entreprise peut avoir, là encore, l'impression de perdre la main. Et cette impression s'est concrétisée dans un certain nombre de scandales qui en ont fait réfléchir plus d'un et ont montré que la délégation de pouvoirs n'était pas le remède universel, ainsi que nous le verrons dans la 3^e partie.

Le contrôle interne est alors apparu comme la réponse adéquate. Avec la chasse aux risques imprévus, avec l'assurance d'un progrès, même relatif, dans la maîtrise des activités, et avec la perspective d'accroître les chances de réaliser les objectifs malgré des obstacles, l'inquiétude du responsable est minimisée.

Le maquis croissant des réglementations est la troisième cause du succès croissant du contrôle interne. Et il l'est à un point tel que certaines organisations (banques, assurances) ont identifié le respect de la conformité aux règles comme objectif prioritaire du contrôle interne. Certes, nul n'est censé ignorer la loi et le chef d'entreprise moins qu'un autre. Mais la règle est devenue tellement multiforme, envahissante, complexe, pointilleuse que personne n'est à l'abri d'un faux pas, d'une erreur d'interprétation ou d'un laxisme des services chargés de connaître et d'appliquer la réglementation dans un secteur donné.

L'inquiétude du responsable, déjà évoquée, trouve ici une nouvelle raison de se manifester, et la mise en place d'un contrôle interne rationnel et organisé apporte une réponse significative.

Ainsi, le contrôle interne est vite apparu comme la réponse adéquate aux spécificités des évolutions contemporaines et nous verrons que les réglementations étatiques ont pris acte, directement ou indirectement, de cette opportunité.

Et cette évolution n'est pas achevée.

C'est ce que nous observerons dans l'exposé sur la théorie et la pratique du contrôle interne que nous allons développer selon un plan en quatre parties.

ANNONCE DU PLAN

Première partie : caractéristiques du contrôle interne

Outre le fait que la double dimension du contrôle interne est un des éléments permettant de l'appréhender, il présente un certain nombre de spécificités essentielles à sa compréhension et touchant à sa relativité, à sa finalité et à sa nature. Il convient de ne pas le confondre avec les fonctions de l'entreprise qui contribuent à son amélioration.

On doit, tant dans son élaboration que dans son utilisation, respecter des conditions précises indispensables pour une mise en œuvre de qualité.

Enfin, pour aborder le contrôle interne, il faut au préalable définir acteurs et moyens, lesquels procurent de la valeur ajoutée dès l'instant qu'est organisé l'urbanisme du contrôle interne.

Deuxième partie : référentiels et réglementations

Le contrôle interne s'est progressivement élaboré à partir de référentiels dont le plus connu et le premier est le COSO 1 qui sert encore largement de référence et a été complété au plan de la gestion des risques par le COSO 2. D'autres référentiels sont venus l'enrichir : CoCo, Turnbull guidance, référentiel AMF.

À ces éléments sont venus s'ajouter des réglementations propres à certaines professions et des textes réglementaires ou législatifs, d'origine européenne, étrangère ou française, qui étendent et élargissent la conception et la prise en compte du contrôle interne.

Troisième partie : le cadre de maîtrise

Les dispositifs de contrôle interne sont en nombre infini, mais il convient de les mettre en ordre pour les analyser et les utiliser à bon escient : c'est le cadre de maîtrise.

Ils sont évidemment en relation directe avec les risques qu'ils se proposent d'éliminer.

On peut les regrouper en six familles fondamentales. Leur mise en œuvre par tout un chacun exige que soient remplies un certain nombre de conditions préalables.

Ce regroupement aide à la cohérence qui est la qualité première d'un dispositif de contrôle interne. Il permet également d'y voir plus clair dans l'amélioration du contrôle interne et de mieux lutter contre la fraude.

Quatrième partie : mise en œuvre et pilotage du contrôle interne

Un système de contrôle interne obéit à des règles méthodologiques pour son implantation et sa maintenance. C'est un véritable projet qui doit être conduit avec ses règles de fonctionnement et le soutien de la direction. Son pilotage exige une veille permanente sur les risques, la connaissance et l'utilisation d'un certain nombre d'outils.

Son évaluation périodique, réalisée aussi bien par le manager que par l'audit interne, peut être conduite selon des méthodes diverses qui doivent être connues des évaluateurs.

Mais tout ceci ne peut être entrepris et mené à son terme que si un certain nombre de conditions sont préalablement réunies qui touchent à la culture, aux hommes et à l'organisation.

Partie 1

Caractéristiques du contrôle interne