

DÉFINITION

Le contrôle interne : une opportunité

Sincérité, transparence, traçabilité, prévisibilité, sont les maîtres mots des nouveaux standards financiers. Le contrôle interne assure ainsi une cohérence : de la gouvernance à la maîtrise des risques en passant par la maîtrise des processus.

La mainmise de certains acteurs économique-financiers sur la présentation des chiffres a eu des conséquences telles, sur la confiance des investisseurs professionnels et des épargnants particuliers, que les États ont été contraints de formaliser de nouvelles règles du jeu. Cette formalisation a

donné lieu à la Sarbanes Oxley Act (SOX) de juillet 2002, aux États-Unis, et à la Loi de sécurité financière (LSF) d'août 2003, pour la France. Ces lois, outre qu'elles posent le principe d'une traçabilité des informations, imposent la diffusion d'une information d'évaluation concernant le processus suivi lors de la validation des informations financières. Les personnes morales concernées, bien que de types différents, appartiennent aux mondes des entreprises privées à but lucratif, sociétés anonymes (LSF) ou entreprises faisant appel public à l'épargne (SOX).

Quelque temps auparavant, en 2001, le législateur français commençait les travaux sur la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) dont l'un des objectifs est le passage d'une culture de moyens à une culture de résultats et d'efficacité. Ce qui impose une réforme profonde de la gestion publique donnant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État. Ainsi, la demande sociétale conduit à l'élaboration de comptes rendus sur des modes de gestion maîtrisés, qui reposent sur les principes de sincérité, de transparence, de traçabilité, de prévisibilité. Les différents points abordés ont une traduction dans le cadre de la gestion des structures hospitalières. De fait, une réforme des missions des conseils d'administration est conduite autour de 3 prérogatives : le droit à une information régulière, la faculté de diligenter un audit et la compétence pour adopter des mesures de redressement.

L'application d'un standard pour la gouvernance

L'Autorité des marchés financiers (AMF) soulignait en 2004 l'existence de standards auxquels il était possible de se référer pour la gouvernance et déplorait, à l'époque, que cela ne fût pas possible pour le contrôle interne. Il n'existe pas de modèle unique de bon gouvernement

LES PRINCIPES DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE, SELON L'OCDE

1. Mise en place des fondements d'un régime de gouvernement d'entreprise efficace
Le régime de gouvernement d'entreprise devrait concourir à la transparence et à l'efficacité des marchés, être compatible avec l'état de droit et clairement définir la répartition des compétences entre les instances chargées de la surveillance, de la réglementation et de l'application des textes.

2. Droits des actionnaires et principales fonctions des détenteurs du capital
Il doit protéger les droits des actionnaires et faciliter leur exercice.

3. Traitement équitable

des actionnaires
Il doit assurer un traitement équitable de tous les actionnaires, y compris les actionnaires minoritaires et étrangers.

4. Rôle des différentes parties prenantes dans le gouvernement d'entreprise
Il doit reconnaître les droits des différentes parties prenantes à la vie d'une société tels qu'ils sont définis par le droit en vigueur ou par des accords mutuels, et encourager une coopération active entre les sociétés et les différentes parties prenantes pour créer de la richesse et des emplois et assurer la pérennité des entreprises financièrement saines.

5. Transparence et diffusion de l'information
Il doit garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionariat et le gouvernement de cette entreprise.

6. Responsabilités du conseil d'administration
Il doit assurer le pilotage stratégique de l'entreprise et la surveillance effective de la gestion par le conseil d'administration, ainsi que la responsabilité et la loyauté du conseil d'administration vis-à-vis de la société et de ses actionnaires.

d'entreprise. Néanmoins les travaux réalisés dans les pays membres ou non membres de l'OCDE ainsi qu'au sein de l'Organisation elle-même ont permis de dégager certains éléments communs qui sont au fondement d'un bon gouvernement d'entreprise. (Voir encadré). Si la gouvernance est définie, le contrôle interne est ballotté entre obligations formelles – la LSF ne le définissant pas – et aspects pratiques.

Selon les articles 225.37 et 225.68 du Code de commerce qui trouvent leur origine dans la LSF du 1^{er} août 2003 (article 117), dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, le président du conseil d'administration ou de surveillance « rend compte, dans un rapport... des procédures de contrôle interne mises en place par la société ». Pour ces mêmes sociétés, selon l'article L. 225-235 (article 120 de la LSF) : « Les commissaires aux comptes présentent dans un rapport [...] leurs observations sur le rapport [du Président] pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. »

La pratique du contrôle interne

Selon le Conseil de l'ordre des experts comptables : « 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, l'application des 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. » Définition qui fait écho à celle du Coso I, référentiel international de contrôle interne et de management des risques : le contrôle interne est « un ensemble de procédures tendant à procurer des garanties "raisonnables" quant à la réalisation de trois objectifs : l'efficacité et l'efficience des opérations ; la fiabilité de l'information financière ; la conformité aux lois et règlements en vigueur. »

L'AMF l'a ensuite décrit en octobre 2006 comme « 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 ;



Franck L'Hermite

• et doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- la conformité aux lois et règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directeur ;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières. »

Une opportunité : la maîtrise des processus

Il apparaît donc que la documentation des différents processus de l'entreprise est une nécessité pour valider la cohérence des objectifs poursuivis tant sur le plan opérationnel que sur le plan stratégique. Cette documentation a l'avantage d'être réalisée à partir des déclarations des acteurs

eux-mêmes. Ces entretiens collectifs permettent d'obtenir trois types d'informations : sur la pratique, la perception de la pratique et sur les points délicats lors de l'exécution des pratiques. Il en ressort trois types de processus, reliés par une boucle d'amélioration continue : management, réalisation et support.

Les processus de « management » sont transverses à l'entreprise. Il s'agit de l'élaboration de la stratégie, des processus de

contrôle des activités pouvant regrouper la qualité et le contrôle de gestion, des processus d'acheminement des ordres et des directives permettant à l'entreprise d'être dirigée, de la communication interne et de la mobilisation du personnel. Ils ont pour objectif de soutenir le fonctionnement et la cohérence des fonctions « métier ». Ils sont en général transparents pour les bénéficiaires externes (clients) et n'ont donc pas d'effet direct sur l'image de marque de l'entreprise. En revanche, ils ont un impact important sur l'ensemble des processus de l'entrepri-

« Trois objectifs : l'efficacité et l'efficience des opérations ; la fiabilité de l'information financière ; la conformité aux lois et règlements en vigueur »

se, et leurs dysfonctionnements ont des effets indirects notoires, en particulier sur les processus « de réalisation » (ordres et directives mal exécutés, analyse insuffisante des résultats obtenus...).

Les processus de « réalisation » concernent les grandes fonctions liées aux « métiers » de l'entreprise, donc à sa valeur ajoutée. Ils se rapportent directement à la mission générale de l'entreprise. Ce sont tout particulièrement les processus commerciaux, les processus d'achats et d'approvisionnements, les processus de production, les services après-vente. Au travers des résultats et des performances de ces processus, l'entreprise est directement jugée par ses clients.

Les processus « support » permettent aux deux premiers types de processus d'être mis en œuvre dans des conditions optimales. Il s'agit de la gestion des ressources humaines et financières, des installations et de l'entretien de l'entreprise, de l'information et du savoir-faire. Ils sont essentiels, même s'ils sont en général transpa-

« Trois types de processus, reliés par une boucle d'amélioration continue : management, réalisation et support »

rents pour les clients. Comme les processus de « management », ils ont un impact important sur les autres processus de l'entreprise et un effet indirect sur les bénéficiaires externes (clients).

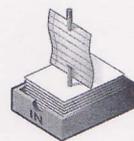
La maîtrise des risques

Les informations sur les points délicats lors de l'exécution des pratiques permettront la réalisation d'une documentation sur

les points de dangers. Évaluée par les professionnels eux-mêmes, elle servira de base au pilotage des travaux des *risk-managers*. Cette approche s'intègre dans le nouveau cadre défini par le rapport Coso II.

Le référentiel Coso II, souligne que : « *L'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation. Aussi l'un des principaux défis pour la direction réside-t-il dans la détermination d'un degré d'incertitude acceptable afin d'optimiser la création de valeur, objectif considéré comme le postulat de base dans le concept de management des risques. [...] La valeur de l'organisation est maximisée, d'une part, lorsque*

la direction élabore une stratégie et fixe des objectifs afin de parvenir à un équilibre optimal entre les objectifs de croissance et de rendement et les risques associés et, d'autre part, lorsqu'elle déploie les ressources adaptées permettant d'atteindre ces objectifs. » Les éléments de management des risques, ajoute le rapport Coso II, « *contribuent à la réalisation des objectifs de performance et de rentabilité de l'organisation et à la mini-*



Mots clés

Management

Fiabilité

Transparence

mission des pertes. Le dispositif de management des risques contribue aussi à la mise en place d'un reporting efficace et au respect de la conformité aux lois et réglementations. Ce faisant, il protège l'image de l'entité et lui épargne les conséquences néfastes d'une perte de réputation. En bref, grâce au déploiement d'un tel dispositif, une société est mieux armée pour atteindre ses objectifs et éviter les écueils et les impondérables. » ★

LES ÉLÉMENTS DU MANAGEMENT DES RISQUES, SELON COSO II

1. Aligner l'appétence pour le risque avec la stratégie de l'organisation
L'appétence pour le risque est une donnée que la direction prend en considération lorsqu'elle évalue les différentes options stratégiques, détermine les objectifs associés et développe le dispositif pour gérer les risques correspondants.

2. Développer les modalités de traitement des risques
Le dispositif de management des risques apporte une méthode permettant de choisir de façon rigoureuse parmi les différentes options de traitement des risques

que sont : l'évitement, la réduction, le partage ou l'acceptation du risque.

3. Diminuer les déconvenues et les pertes opérationnelles
Les organisations améliorent leur capacité à identifier et traiter les événements potentiels, ce qui leur permet d'atténuer les impondérables et de diminuer les coûts ou pertes associés.

4. Identifier et gérer les risques multiples et transverses
Chaque entité est confrontée à une multitude de risques affectant différents niveaux de l'organisation. Le dispositif de

management des risques renforce l'efficacité du traitement des impacts en cascade et apporte des solutions intégrées pour les risques à conséquences multiples.

5. Saisir les opportunités
C'est en prenant en compte un large éventail d'événements potentiels que la direction est le mieux à même d'identifier et tirer parti des opportunités de façon proactive.

6. Améliorer l'utilisation du capital
C'est en ayant une vision claire des risques que la direction peut évaluer efficacement les besoins en capitaux et en améliorer l'allocation.

Références

- Consulter la bibliothèque du Blog « *Contrôle Interne Thèses Synthèses* » : www.contrôle-interne-theses-syntheses.info/
- Sarbanes-Oxley Act (2002)
- Laurent Cappelletti. *La normalisation du contrôle interne. Esquisse des conséquences organisationnelles de la loi de sécurité financière.*
- Gouvernance vue par l'OCDE.
- Typologie des processus d'une entreprise, Afnor extrait.
- Présentation de la réforme de la gouvernance hospitalière, DHOS, octobre 2006. www.sante.gouv.fr/html/dossiers/gouvernance/gouvernance.pdf
- AMF : dispositif de contrôle interne, octobre 2006. www.contrôle-interne-theses-syntheses.info/article-4416087.html
- Coso II Report Le management des risques de l'entreprise. Cadre de Référence - Techniques d'application (synthèse chez Eyrolles). www.contrôle-interne-theses-syntheses.info/article-3600057.html

Richard Ricouard

Consultant A2PME

Intervenant dans le cadre des masters du pôle santé de l'École centrale Paris
rr@contrôle-interne-theses-syntheses.info