

# Cahier 214

## Mots clés

Entreprise  
Sociologie des  
organisations

Management  
Risque  
Gestion du risque  
Contrôle interne

Audit  
Définition  
Théorie  
Concept

**Richard RICOUARD**  
Enseignant pôle santé, École centrale Paris

## Le contrôle interne Pilier de la maîtrise

L'auteur propose d'éclairer l'évolution de cette maîtrise de la conduite d'une structure sous trois points de vue : celui du droit, celui des définitions et celui des pratiques.

### L'éclairage par l'évolution du droit

Le texte de la loi Sarbanes-Oxley – ou Sox – est conforme aux désirs de l'un de ses pères, Michael Oxley, qui déclarait en février 2007 : « La loi Sarbanes-Oxley a été une réponse à ce qui fut un séisme pour le système capitaliste. Quelques individus ont profité du système du libre marché. Il était nécessaire de stigmatiser ce type de comportements. Je pense notamment au scandale de la faillite d'Enron. Toutes les chaînes américaines et tous les journaux en ont parlé. Cette affaire a eu un impact considérable dans le monde entier. Les membres du Congrès ont parfaitement compris les enjeux de la loi. Lors de l'enquête et du procès consécutifs à la faillite d'Enron, l'on a pu constater que les "garde-fous" – tels les procureurs – qui auraient pu mettre fin aux opérations illi-

cites ont échoué, pour différentes raisons. » Ce constat a servi à établir les deux principes clés de la loi Sarbanes-Oxley :

- la responsabilisation des membres du conseil d'administration et des dirigeants exécutifs d'une entreprise ;
- la transparence des informations communiquées aux investisseurs. Ces informations doivent éclairer leurs décisions d'investissement <sup>(1)</sup>.

Bien sûr, cette loi est une loi américaine et à ce titre applicable essentiellement sur le territoire des USA, mais notons que son application est étendue aux filiales d'entreprises cotées aux USA ce qui n'a fait que renforcer son rôle contraignant sur la conduite des affaires faites sans transparence.

### Côté répressif

Les rédacteurs de la Sox – les députés Sarbanes et Oxley – pointent la délinquance

en col blanc. Sur ce sujet, les articles figurant aux sections 801 « Corporate and criminal fraud accountability act of 2002 » et aux sections 901 « White-collar crime penalty enhancement act of 2002 » ne laissent aucun doute sur la volonté des législateurs américains : assainir les pratiques tant des décideurs que des auditeurs.

### Côté curatif

Les rédacteurs de la Sox proposent une approche de la gouvernance visant au respect des investisseurs. Sur ce sujet, les titres « II Auditor independence », « III Corporate responsibility » et « IV Enhanced financial disclosures » :

- imposent aux directions des opérations et aux directions financières l'approbation des comptes ;
- imposent aux sociétés la mise en place d'un contrôle interne ;
- définissent la composition du comité d'audit, sa position et son rôle – superviser le processus de « reporting » des informations comptables-financières et l'audit des états financiers ;
- exigent que les informations délivrées au public soient complètes et à jour.

Ajoutons que la section 404 « Management assessment of internal controls » est clairement destinée à fournir aux investisseurs non seulement l'assurance sur la vérité des comptes des sociétés cotées, mais également l'assurance que les processus d'élaboration de l'information financière sont sous contrôle.

Si la Sox a pour rôle de consolider le « Securities exchange act of 1934 » suite aux différents séismes qui ont ébranlé la confiance des investisseurs, il n'en va pas de même pour la loi de sécurité financière (LSF) du 1<sup>er</sup> août 2003 qui, elle, s'inscrit dans une suite d'amélioration des lois établissant le droit des sociétés.

La LSF renforce le rôle du commissaire aux comptes en imposant un rapport sur le rapport du conseil d'administration et la LSF impose la création de procédures de contrôle interne. Elle impose la création de procédures mais ne définit pas ce qu'est le contrôle interne <sup>(2)</sup>.

### Une différence de taille entre LSF et Sox

Si la Sox impose aux dirigeants exécutifs de faire leur la vérité de l'information transmise sur les comptes, la LSF confie ce rôle au commissaire aux comptes.

## notes

(1) <http://f11.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>  
[www.law.uc.edu/CCL/SOact/toc.html](http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/toc.html)  
[www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf](http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf)  
[www.french-american.org/upload/flb/63/CR\\_Francais\\_Diner\\_IFAFA\\_F\\_1172223081680.pdf](http://www.french-american.org/upload/flb/63/CR_Francais_Diner_IFAFA_F_1172223081680.pdf)

(2) [www.lexinter.net/Legislation/deliberations\\_du\\_conseil\\_d'administration.htm](http://www.lexinter.net/Legislation/deliberations_du_conseil_d'administration.htm)  
Article L. 225-37 c com.  
Article L. 225-68 complété par un alinéa ainsi rédigé : « Le président du conseil de surveillance rend compte, dans un rapport à l'assemblée générale joint au rapport mentionné à l'alinéa précédent

et à l'article L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. »  
Article L. 225-100 :

« L'assemblée générale ordinaire est réunie au moins une fois par an, dans les six mois de la clôture de l'exercice, sous réserve de prolongation de ce délai par décision de justice.  
Le conseil d'administration ou le directoire présente à l'assemblée son rapport ainsi que les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes consolidés. En outre, les commissaires

aux comptes relatent, dans leur rapport, l'accomplissement de la mission qui leur est dévolue par l'article L. 225-235. »  
Article L. 225-235 :

« Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint au rapport mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 225-100, leurs observations sur le rapport mentionné, selon le cas, à l'article L. 225-37 ou à l'article L. 225-68, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. »

### Une concordance

Tant la Sox que la LSF, au regard du contrôle interne, pointent sur le noyau historique, le noyau financier.

Notons que dès 2001, pour des effets qui n'apparaîtront que récemment, le législateur français se penche sur la bonne utilisation des deniers publics français, ce qui donne la Lolf, dont le mode opérationnel est en vigueur depuis deux ans.

Un constat s'impose : ces années qui suivent l'an 2000 voient le législateur préoccupé par la traçabilité des décisions et pas uniquement du respect des formes dans l'exercice du pouvoir des sociétés commerciales cotées ou non commerciales (Lolf), comme nous en avons un exemple dans ce complément à l'article L. 225-37 du code de commerce ainsi libellé : « Le président du conseil d'administration rend compte, dans un rapport joint au rapport mentionné aux articles L. 225-100, L. 225-102, L. 225-102-1 et L. 233-26, des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil, ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société. Sans préjudice des dispositions de l'article L. 225-56, le rapport indique en outre les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général. »

### L'éclairage par l'évolution des définitions

#### La définition du contrôle interne a évolué

En 1948, pour Fain et Faure, le contrôle interne était « l'organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir ou tout au moins à découvrir sans retard les erreurs et les fraudes ».

En passant de la vérification à la maîtrise (sens anglo-saxon du mot *control*)...

En 1977, nous arrivons à la définition 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. »

En 1978, l'American Institute Of Certified

public Accountants le définissait ainsi : « Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction. »

#### Plus récemment

En 1992, Le Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (Coso) – une réunion de professionnels – propose la définition suivante : « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destinée à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. »

En 1999, Nguyễn Hồng Thai <sup>(3)</sup> le définit ainsi : « L'ensemble des actions conduites par la direction générale avec la participation du personnel sous la supervision du conseil d'administration, pour satisfaire aux obligations de rentabilité, de conformité juridique et de transparence des opérations en réduisant les risques d'échec dans la réalisation des objectifs. »

En 2004, la définition du Coso de 1992 est complétée par un élargissement au thème de la gestion des risques : « Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs des organisations. »

En 2007, selon l'AMF, « le dispositif établi par le groupe en place peut parfaitement s'adapter aux processus opérationnels des entreprises et permettre ainsi de ne pas se situer dans un simple exercice de conformité. »

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- la conformité aux lois et règlements en vigueur;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux

concourant à la sauvegarde de ses actifs;

- la fiabilité des informations financières.

D'une façon générale, il contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources. Le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints ».

#### Trois remarques

- Nous ne pouvons que reprendre une remarque formulée à propos du contrôle interne par Jacques Renard <sup>(4)</sup> : « On perçoit bien que tous s'accordent pour préciser qu'il ne s'agit pas là d'une fonction mais d'un « ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités. »
- L'audit tant interne qu'externe est un processus de contrôle du contrôle interne.
- Les enjeux sont différents suivant que la personne qui prononce les mots « contrôle interne » est une personne à l'extérieur ou une personne à l'intérieur de l'organisation. Cette remarque est particulièrement précisée par la question du rattachement des équipes d'audit à la direction générale ou au conseil d'administration en qualité de représentant des investisseurs.

### L'éclairage par l'évolution du pouvoir des acteurs

#### Internal control

Reprenons cette phrase d'Henri Bouquin dans *Herméneutiques du contrôle* <sup>(5)</sup> : « Très majoritairement, l'idée n'est donc pas de vérifier, pas tout à fait ou pas forcément de commander, elle est de faire faire les choses selon une logique ou une façon que l'on entend choisir et faire respecter. C'est le vrai sens du "contrôle interne" : la maîtrise des activités, à ne pas confondre avec l'audit qui, lui, est un processus de vérification. Le *control* s'exerce plutôt avant l'acte, le contrôle, après. »

Cet exercice du *control* est le fait d'acteurs qui font ou ne font pas partie de l'organisation.

Ces acteurs appartiennent à la liste des par-

## notes

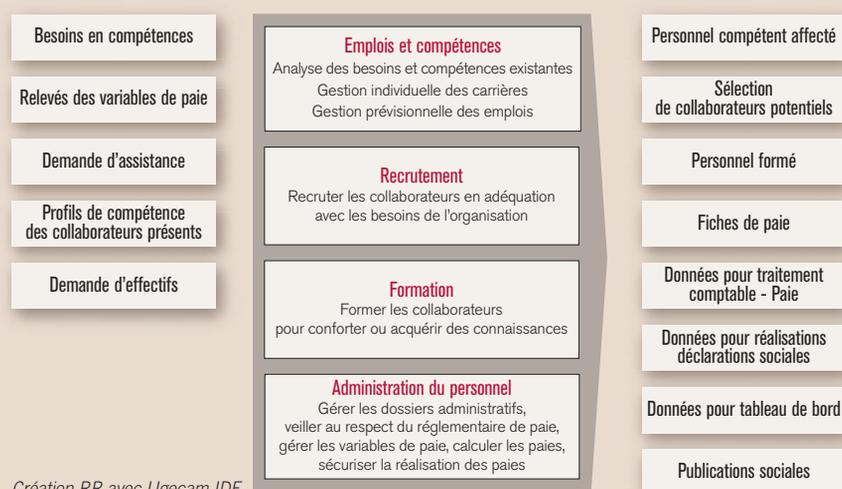
(3) N.H. Thai, Le Contrôle interne : mettre hors risques l'entreprise, L'Harmattan.

(4) J. Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Éditions d'Organisation.

(5) [http://www.afc-cca.com/archives/docs\\_congres/congres2006/ressources/21.pdf](http://www.afc-cca.com/archives/docs_congres/congres2006/ressources/21.pdf)

## schéma 1

# Macroprocessus support ressources humaines Exemple 1



Création RR avec Ugecam IDF

ties prenantes ainsi composée : groupe de pression, clients, communauté locale, employés, associations professionnelles, fournisseurs, gouvernements, investisseurs <sup>(6)</sup>.

### Acteurs externes de l'organisation

Ces dernières années, parmi les parties prenantes qui exercent un *control* sur la marche d'une organisation, outre le classique rôle des gouvernements, les acteurs externes qui exercent un pouvoir remarqué sont les clients, les investisseurs et arrivent les communautés locales par exemple avec un droit de suivi d'utilisation des subventions.

Les clients sont en position de pouvoir fort à partir du moment où l'organisation est en position de fournisseur de sous-traitance et dans ce cas le *control* exercé avant l'acte de fabrication ou de réalisation du service trouve sa légitimité dans les termes des contrats de sous-traitance noués avec l'organisation.

## notes

(6) S. Mercier, « L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature », actes de la 10<sup>e</sup> conférence de l'Association internationale de management stratégique, 5-7 juin 2001, Québec. <http://www.strategie-aims.com/quebec/web/actes/F-152-cd.pdf>

(7) O. Boutoux, 100 questions pour comprendre et agir. Les processus, Afnor, 2005.

Les investisseurs ont fait en sorte que les agents des directions générales évoluent et passent d'un point de vue de « managers-entrepreneurs » vers un point de vue « managers-investisseurs ». La traduction en est un intéressement direct aux résultats, la fourniture de parachutes ou autres signes de bienvenue, démarche qui a permis une meilleure prise en compte du point de vue des investisseurs agissant comme une corde de rappel pour les managers trop enclins à suivre des lignes de conduites des affaires moins profitables aux intérêts des investisseurs.

### Acteurs à l'intérieur de l'organisation

C'est sur les employés que la direction générale – qui en fait partie – va s'appuyer pour mettre en œuvre sa maîtrise, son *control* des opérations, opérations stratégiques ou pas.

Il ne peut y avoir de maîtrise sans connaissance donc les premières actions mises en œuvre vont recenser les opérations pratiquées dans l'entreprise. Cela donnera lieu à une documentation des processus suivis pour réaliser les activités de la structure. Cela permettra immédiatement une évaluation, quant à leur bien-fondé, des processus suivis, et cette évaluation sera faite par les acteurs – professionnels eux-mêmes.

En conclusion des entretiens, la documentation sur trois types de processus, reliés par une boucle d'amélioration continue pourra

être établie : processus réalisation, processus support et processus management.

Les processus de « management » sont des processus transverses à l'entreprise (exemple : élaboration de la stratégie, les processus de contrôle des activités pouvant regrouper la qualité et le contrôle de gestion, les processus d'acheminement des ordres et des directives permettant à l'entreprise d'être dirigée, communication interne et mobilisation du personnel, etc.).

Ils ont pour but 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 et le ressenti des clients. En revanche, ils ont un impact important sur l'ensemble des processus de l'entreprise, 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, actions d'amélioration des produits ou services imprécises).

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. Exemple : processus commerciaux, processus d'achats et approvisionnements, processus de production, services après vente. Exemple pour une entreprise de télécommunications : exploiter les systèmes de télécommunication en place, réaliser des réseaux, raccorder des abonnés, etc. 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 (« management » et « réalisation ») d'être mis en œuvre dans des conditions optimales. Exemple : gestion des ressources humaines, financières, installations et entretien de l'entreprise, information et savoir-faire. Ils sont donc essentiels, même s'ils sont en général transparents pour les clients. Comme les processus de « management », ils ont un impact important sur les autres processus de l'entreprise et en conséquence un effet indirect sur les bénéficiaires externes (clients).» <sup>(7)</sup>. La réalisation des documentations sur les processus, donc ce recensement des activités faites par les professionnels sous forme de projet de maîtrise de leur activité, permet d'obtenir :

- une liste des activités ;

- une liste des besoins en entrée et en sortie de processus;
- une liste des ressources nécessaires (autant de listes qui serviront aux contrôleurs de gestion pour établir des tableaux de bord de suivi de production, d'utilisation de ressources, voire de satisfaction), mais cette liste par un croisement avec des familles d'origines de causes de défaillances d'un système de production permet d'obtenir une matrice des dangers faite par les professionnels tenant compte des processus suivis au moment de l'évaluation (*schémas 1 et 2*).

Cette matrice des dangers facilite le rôle de la direction générale sur plusieurs plans :

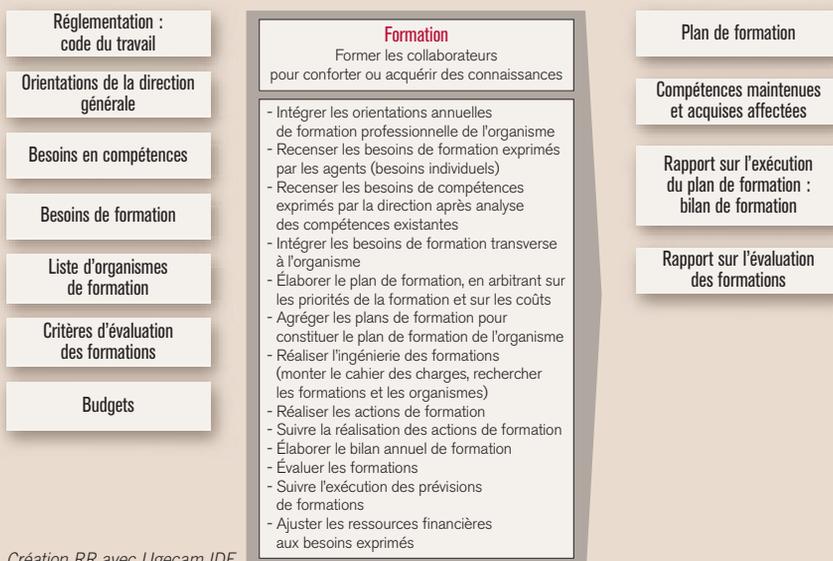
- dans l'élaboration des directives vers ses risk-managers qui sont en charge de la cotation des risques et de la recherche des mesures de sauvegarde appropriées à l'éventuelle survenue d'un danger donc d'un risque. Cotation des risques en incidence (importante, modérée, mineure) et en probabilité (élevée, moyenne, faible). Les résultats de cette cotation par couple/niveaux pourront être présentés sous forme de plusieurs matrices qui reprendront la matrice initiale des dangers mais en ne conservant que les risques cotés en utilisant un code couleur en fonction du niveau. Un sous-produit évident par cette démarche est une matrice des risques mis sous assurance;
- dans le pilotage du *risk-management* en s'appuyant sur la connaissance des activités par ses professionnels, mais cela permet aussi de mettre en alerte ciblée le contrôle de gestion et l'audit sur les changements d'activités qui doivent entraîner une nouvelle évaluation du risque (*schéma 3*);
- la direction générale aura une vision à la fois détaillée et synthétique sur les risques liés à ses activités pour peu que son risk-management reprenne sous forme de référentiels ses différentes cotations et les intègre dans un suivi non seulement de conformité – légale – (la *compliance* anglo-saxonne) mais également des actions correctives entreprises par affectation des responsabilités sur les points de contrôle décidés.

Cette approche s'intègre dans le nouveau cadre défini par Coso II <sup>(8)</sup> :

« 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. L'incertitude est source de

## schéma 2

### Processus support ressources humaines - Processus détaillé formation Exemple 2



Création RR avec Ugecam IDF

risques et d'opportunités, susceptibles de créer ou de détruire de la valeur.

Le management des risques offre la possibilité d'apporter une réponse efficace aux risques et aux opportunités associés aux incertitudes auxquelles l'organisation fait face, renforçant ainsi la capacité de création de valeur de l'organisation.

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, d'autre part lorsqu'elle déploie les ressources adaptées permettant d'atteindre ces objectifs. Le management des risques comprend les éléments suivants :

- 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;
- 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;

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

Ces éléments du dispositif de management des risques contribuent à la réalisation des

## note

<sup>(8)</sup> Le Management des risques de l'entreprise, Coso II, Éditions d'Organisation.

## schéma Processus support formation Exemple 3

Création RR avec Ugecam IDF

		Ajuster les ressources financières aux besoins exprimés	Évaluer les formations	Élaborer le bilan annuel de formation	Suivre la réalisation des actions de formations	Réaliser les actions de formations	Réaliser l'ingénierie des formations (monter le cahier des charges, rechercher les formations et les organismes)	Agréger les plans de formation pour constituer le plan de formation de l'organisme	Élaborer le plan de formation, en arbitrant sur les priorités de la formation et sur les coûts	Intégrer les besoins de formations transverses	Recenser les besoins de compétences exprimés par la direction après analyse des compétences existantes	Recenser les besoins de formation exprimés par les agents (besoins individuels)	Intégrer les orientations annuelles de formation professionnelle de l'organisme
<b>Main-d'œuvre - action humaine</b>													
Absence de cadre de proximité	5		X						X		X	X	X
Carence département RH siège	4			X				X		X			X
Cadre non sensibilisé au diagnostic de besoins	2										X	X	
Salarié défaillant	3		X			X						X	
Non écoulé par l'encadrement	3									X		X	X
Cadre n'appliquant pas la procédure d'évaluation annuelle	1											X	
Carence d'arbitrage	3	X			X				X				
Cadre ne respectant pas la réglementation	5			X				X	X		X		X
Carence du prestataire de formation	2					X	X						
Carence sur gestion planning salariés	1					X							
<b>Méthodes - procédures, modes opératoires</b>													
Absence de procédure des formations	1		X										
Inadéquation de procédure de suivi de la réalisation des actions de formation	3	X		X	X								
Absence de procédure d'ingénierie	1						X						
Absence de formalisation des orientations annuelles élaboration et communication	1												X
Absence de rétroplanning, élaboration et suivi des échéances	5			X				X	X		X		X
Absence de formalisation besoins formations transversales	3	X			X					X			
Absence de procédure de coordination RH budget	6	X		X	X	X		X	X				
<b>Matériel - investissements</b>													
Absence de budget	3	X				X			X				
Absence d'outils d'élaboration et suivi de formation pro	6	X		X	X	X		X	X				
Absence d'outil d'évaluation de la formation (cadre prox et salarié)	1		X										
<b>Milieu - extérieur à l'effet, sur quoi il est difficile d'agir</b>													
Défaillance d'organisme de formation	3				X	X	X						
Contenu de formation non conforme au libellé	1		X										
Impact sur l'organisation du service	1					X							
<b>Matières premières - consommables</b>													
	<b>64</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>7</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>

objectifs de performance et de rentabilité de l'organisation et à la minimisation 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 répu-

tation. 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.»

Pour conclure, ne nous méprenons pas sur le terme « documentation des activités ». La documentation des processus permet d'identifier les moyens à mettre en œuvre

pour réaliser les activités décrites. C'est donc dans un but d'action selon les trois « E » tels que définis dans le manuel d'audit de la performance de la Cour des comptes européenne :

- L'Économie prescrit que les moyens mis en œuvre par l'institution en vue de la réalisation de ses activités sont rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix;
- L'Efficiency vise le meilleur rapport entre les moyens mis en œuvre et les résultats obtenus;
- L'Efficacité vise la réalisation des objectifs spécifiques fixés et l'obtention des résultats escomptés.

## bibliographie

- La Pratique du contrôle interne, Coso I, *Éditions d'Organisation*.
- **H. Brandenburg, J. Wojtyna**, L'Approche processus - mode d'emploi, *Éditions d'Organisation*
- **E. Wa Mandzila**, La Gouvernance de l'entreprise. Une approche par l'audit et le contrôle interne, *L'Harmattan*.
- *Articles présents sur le site «www.control-interne-theses-syntheses.info».*



Nouveau Monde DDB Action - Crédit photo : Gaty Images

**Certains n'ont pas conscience des risques. D'autres font face avec nous.**

plus qu'une mutuelle,  
une référence



Assureur spécialiste des établissements et des professionnels de santé, SHAM s'engage et se mobilise face aux risques de votre activité.

L'offre d'assurance SHAM vous garantit une couverture adaptée et performante en : responsabilité civile, protection juridique, dommages aux biens, assurance automobile, risques du personnel, assurances de la construction...

Véritable partenaire, SHAM vous accompagne grâce à ses services : assistance juridique, assistance à la communication de crise, gestion des risques, formation professionnelle...

De quoi vous donner confiance en l'avenir.

**[www.sham.fr](http://www.sham.fr) ou 04 72 75 50 25**

SOCIÉTÉ D'ASSURANCE MUTUELLE À COTISATIONS FIXES – ENTREPRISE RÉGIE PAR LE CODE DES ASSURANCES