

***Service public fédéral Budget et Contrôle de la gestion***

***Guide pratique d'élaboration  
et de maintien d'un système  
de contrôle interne***

---

***Management Support***

## Avant-propos

Bonne gestion, service de qualité, efficacité, efficience et économie : ces dernières années, ces termes sont répétés à l’envi, dans la recherche constante d’une administration performante. Les moyens sont devenus plus restreints, les besoins plus précis. La crise prolongée et les compressions de dépenses qu’elle a entraînées ont rendu plus vraie encore la nécessité d’un système de contrôle interne bien bâti et documenté. Le gouvernement précédent avait déjà donné un signal de taille avec la désignation d’un commissaire du gouvernement à l’Audit interne ; dans sa foulée, le gouvernement actuel déclare également explicitement dans son accord gouvernemental que le contrôle interne doit être renforcé.

Afin de concilier les besoins inhérents aux institutions tout en portant exécution de l’accord gouvernemental, le service Management Support du Service public fédéral Budget et Contrôle de la Gestion a mis sur le papier la technique qu’il emploie pour élaborer un système de contrôle interne; cela a donné, comme résultat, un guide pratique utile et convivial. Un tel guide était nécessaire, surtout depuis qu’il est apparu lors du réseau de contrôle interne, facilité par le Management Support, que la mise en pratique d’un système de contrôle interne documenté posait encore souvent problème.

Nous souhaitons remercier tout spécialement monsieur Ronny DAMOISEAU, attaché au Management Support, qui, en tant qu’expert de référence en matière de contrôle interne, s’est chargé de l’élaboration et de la rédaction intégrale du concept sous-jacent à la présente méthodologie.

Nos remerciements vont également à Renata FINESCHI, Katleen SEEUWS et Cédric VANBEGIN, tous attachés au Management Support, pour leurs apports constructifs lors du développement et du perfectionnement de l’outil Diabolo, qui contribue à la base de construction d’un système de contrôle interne.

Toute question ou toute remarque relative à ce guide ou à l’élaboration d’un système de contrôle interne peut être adressée au service Management Support ([management.support@budget.fed.be](mailto:management.support@budget.fed.be)).

Nous souhaitons à nos lecteurs et aux utilisateurs de cette méthodologie beaucoup de succès dans l’application des principes décrits dans ce guide.

Alfons Boon

Président SPF B&CG

Karel Hauman

Conseiller Management Support

## Table des matières

Avant-propos.....	2
Le service Management Support : à votre service.....	5
Executive summary .....	7
L'intérêt d'un contrôle interne .....	8
Cadre de référence légal.....	11
Le cœur de la Méthodologie du Management Support .....	14
La phase de planification (PLAN).....	19
Phase PLAN – Étape 1 : objectifs, moyens et activités.....	19
Phase PLAN – Étape 1 en pratique : objectifs, moyens et activités .....	21
Phase PLAN – Étape 2 : indicateurs et normes .....	30
Phase PLAN – Étape 2 en pratique : indicateurs et normes .....	31
Phase PLAN – Étape 3 : évaluations ex ante .....	34
Phase PLAN – Étape 3 en pratique : évaluations ex ante .....	35
La phase d'exécution (DO) .....	36
Phase DO – Étape 4 : activités.....	36
Phase DO – Étape 4 en pratique : activités.....	36
Phase DO – Étape 5 : mesure et suivi.....	37
Phase DO – Étape 5 en pratique : mesure et suivi.....	37
Phase DO – Étape 6 : enregistrement des incidents.....	37
Phase DO – Étape 6 en pratique : enregistrement des incidents .....	38
La phase de vérification (CHECK) .....	40
Phase CHECK – Étape 7 : analyse de la performance.....	40
Phase CHECK – Étape 7 en pratique : analyse de la performance .....	40
Phase CHECK – Étape 8 : identification des risques .....	41
Phase CHECK – Étape 8 en pratique : identification des risques .....	42
Phase CHECK – Étape 9 : analyse des risques .....	44
Phase CHECK – Étape 9 en pratique : analyse des risques.....	44
La phase d'ajustement (ACT) .....	48
Phase ACT – Étape 10 : analyse des mesures .....	48
Phase ACT – Étape 10 en pratique : analyse des mesures.....	49
Phase ACT – Étape 11 : validation des mesures.....	52
Phase ACT – Étape 11 en pratique : validation des mesures.....	52
Phase ACT – Étape 12 : application des mesures.....	52

Phase ACT – Étape 12 en pratique : application des mesures .....	53
Le rapportage : l’amorce d’un nouveau cycle.....	54
Conclusion.....	57
Glossaire.....	59

## **Le service Management Support : à votre service**

Le Management Support est un des services du Service public fédéral Budget et Contrôle de la Gestion (SPF B&CG), qui joue le rôle de conseiller dans le domaine du contrôle interne pour toute l'administration fédérale.

En exécution de son arrêté de création du 15 mai 2001, en tant que service public fédéral horizontal, le SPF B&CG constitue un partenaire privilégié des autres services publics fédéraux et de programmation et des institutions fédérales et publiques de sécurité sociale. C'est dans ce contexte que le service Management Support a été fondé en 2002. Son rôle a encore été renforcé par les arrêtés royaux du 17 août 2007 relatifs au système de contrôle interne et aux activités d'audit interne. Ceux-ci déterminent que le SPF B&CG est chargé du soutien méthodologique pour le développement du contrôle interne et de l'audit interne, sans toutefois avoir le droit d'effectuer lui-même des missions d'audit interne. Toutefois, il peut, à la demande des responsables concernés de chaque service, être chargé de missions de conseil en la matière.

Comme l'indique le plan de management 2010-2015, le SPF B&CG doit endosser une fonction de laboratoire dans le cadre de divers projets de modernisation relevant de son champ d'action. Ceci permet de tester des méthodologies et de développer des instruments pouvant par la suite être mis à la disposition de tous les intéressés. Dans cette optique, le service Management Support a commencé, en 2011, à instaurer un système de contrôle interne élaboré et documenté au sein du SPF B&CG. Au début de ce projet, on a choisi d'avoir recours à des pilotes au sein du même SPF. À la lumière de nombreuses discussions bilatérales avec les services concernés, on a pu établir une base solide au niveau de l'approche, mais aussi au niveau de l'optimisation de l'application créée par le service. En détaillant son approche concrète, ses expériences et l'instrument utilisé, le Management Support a tenté de fournir une aide pratique destinée à mettre en œuvre un contrôle interne efficace.

Cependant, le contrôle interne n'est pas une science exacte mais un art. Personne ne peut déclarer posséder la seule méthodologie valable. Le Management Support tente d'élaborer un système de contrôle interne simple, approprié, efficace et performant applicable dans n'importe quelle organisation publique. En effet, ce service a précisément pour tâche d'assister tout au long du processus les départements, institutions ou organisations souhaitant améliorer leur gestion.

Pour mettre en place un système de contrôle ou de maîtrise interne efficace et adapté, il faut avant tout s'assurer l'appui inconditionnel du niveau hiérarchique le plus élevé. Notamment par le biais d'une note au comité de direction. Il est essentiel que la direction s'engage officiellement via une décision actée dans les notes.

Les principes d'élaboration et de maintien d'un système de contrôle interne figurant dans ce document sont indépendants des instruments utilisés. Les applications décrites plus loin, comme le *Diabolo* ainsi que le tableau de risques qui y est associé, ont été développées par le Management Support et constituent une bonne base pour toute organisation publique ne disposant pas des instruments nécessaires. Pour le développement de ces outils, le

Management Support a uniquement eu recours aux applications informatiques courantes dans un souci de flexibilité, de compatibilité et de rapidité de déploiement.

Le Management Support dispose actuellement d'une capacité limitée, il doit se montrer créatif pour pouvoir remplir sa mission de soutien avec les moyens dont il dispose. Ainsi, il organise chaque mois une mise en réseau du contrôle interne. Grâce à l'échange d'idées, d'expériences et de savoir avec les autres institutions, il fournit les informations à ceux qui n'en sont encore qu'aux balbutiements de l'instauration d'un système de contrôle interne. Il assure également les formations en contrôle interne auprès de l'Institut de Formation de l'Administration fédérale (IFA). Il peut aussi, à la demande de services ou d'institutions spécifiques, dispenser des formations internes en la matière.

La création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF) au printemps 2010 a fourni une impulsion majeure à l'intégration des principes de bonne gouvernance dans l'appareil administratif fédéral. Depuis lors, les institutions entrant dans le champ d'audit sont tenues de rédiger un rapport annuel sur la situation de leur système de contrôle interne au cours de l'année écoulée. Ce rapport doit être remis au CAAF au plus tard le 15 février de chaque année. Ce rapport constitue par ailleurs la base du rapportage obligatoire du CAAF au ministre compétent ainsi qu'au Conseil des ministres. Dans ce cadre, le Management Support a également rédigé un guide à l'attention des institutions et a déterminé, en collaboration avec le secrétariat du CAAF, des lignes directrices destinées à les aider à établir leur rapport.

Dès que le CAAF parviendra à obtenir un appui politique quant à sa vision de l'organisation de la fonction d'audit interne et que des services d'audit seront constitués, le besoin en systèmes de contrôle interne élaborés deviendra plus criant encore. En outre, le contrôle interne ne peut être figé, il faut y travailler en permanence. Une réévaluation ou actualisation régulière du système est par conséquent essentielle.

Le présent guide pratique constitue une première ébauche pour l'instauration d'un système de contrôle interne. Si vous souhaitez bénéficier d'une aide en la matière, vous pouvez vous adresser au service Management Support du SPF B&CG. Après un premier entretien d'orientation, nous verrons ensemble comment répondre au mieux à vos besoins.

Vous pouvez nous joindre via :

SPF Budget et Contrôle de la Gestion  
Management Support  
Rue Royale, 138/2  
1000 Bruxelles  
Courriel : [management.support@budget.fed.be](mailto:management.support@budget.fed.be)

## Executive summary

Le plus grand défi, dans l'élaboration d'un système de contrôle interne, réside dans la construction d'une structure équilibrée et dans la cohésion des différents composants. La phase de conception terminée, il faut alors se consacrer à l'entretien, à l'adaptation et au développement ultérieur du système. Le Management Support a adopté une approche intégrant complètement le cycle de risque, et par extension l'entretien du système de contrôle interne, dans les quatre phases du cycle de gestion (Plan – Do – Check – Act, cf. Deming), et ce en douze étapes.

Au cours de la phase de planification (Plan), l'organisation définit les attentes périodiques vis-à-vis des prestations à effectuer ainsi que les moyens nécessaires. Le système de mesure, composé d'une série d'indicateurs et de reportages, tient compte du suivi périodique des résultats.

La phase d'exécution (Do) comprend les activités « normales » de l'organisation. Lors de sa réalisation, des informations de base sont collectées et seront examinées dans la phase d'analyse. La direction veille à la bonne exécution des activités et à l'usage correct du système de mesure.

Au cours de la phase d'analyse (Check), les résultats obtenus périodiquement sont évalués et commentés. Il s'agit d'un des aspects les plus importants du contrôle de gestion, l'étape au cours de laquelle s'amorce l'actualisation du système de contrôle interne sur la base des événements survenus pendant la phase d'exécution. À cette fin, le Management Support a créé un outil intuitif : le *Diabolo*, qui fait office de fiche processus et renferme un module de risque complet. Il facilite l'identification et l'évaluation des risques ; les mesures de contrôle peuvent ensuite être évaluées, ce qui permet de limiter la vulnérabilité de l'organisation par rapport à un risque. L'exposition au danger donne une indication de l'éventuel besoin de traiter un risque en priorité.

C'est pendant la phase de réaction (Act) que des mesures adaptées sont élaborées afin d'agir sur un risque. Un bon accompagnement est nécessaire, afin que les mesures prises soient correctement mises en œuvre.

Les risques liés à la politique font l'objet d'une mention séparée parce qu'ils ont trait aux objectifs à plus long terme du plan de management ou de l'accord gouvernemental. Leur suivi exige une périodicité inférieure à celle des risques de gestion. Ils peuvent être estimés pendant la phase de planification, au moyen d'une analyse SWOT, en vue d'une éventuelle rectification stratégique, voire opérationnelle. Le rapportage périodique provenant du cycle de gestion fournit une contribution précieuse dans ce cas.

L'approche structurée et intégrée du Management Support ouvre la voie à une meilleure gestion et augmente, en parallèle, les chances d'exécuter avec succès la politique voulue.

## L'intérêt d'un contrôle interne

En tant que conseiller fédéral et coordinateur du réseau fédéral de contrôle interne, le Management Support est souvent confronté aux trois mêmes questions :

1. Par où commencer le contrôle interne ?
2. Comment fonctionne ce genre de système ?
3. Quel niveau de détail faut-il avoir ?

La réponse à la première de ces questions suscite souvent l'étonnement : en réalité, vous en faites déjà. Toutefois, les activités de contrôle ne sont souvent pas encore systématisées.

Ce qui nous amène à la deuxième question, comment concevoir et gérer un tel système ? Ceci sera expliqué dans les chapitres suivants.

Quant à la réponse à la troisième question, qui est probablement la plus importante, la voici : le contrôle interne doit être aussi détaillé que votre organisation, ainsi que ses parties prenantes, le jugent nécessaire en vue de garantir et de justifier des résultats satisfaisants. Justifier c'est expliquer, et pour ce faire, il faut des informations. Mesurer, c'est savoir.

*Pour pouvoir vérifier le degré de contrôle, il faut avant tout mesurer et évaluer les résultats réels, ce qui nécessite une analyse de performance. Or, celle-ci fait partie du contrôle de gestion (Ang: business control, Néerl: beheerscontrole)<sup>1</sup>. Elle consiste en la comparaison des performances mesurées et des objectifs préétablis.*

Ces objectifs tirent leur origine du plan de management ou de l'accord gouvernemental, mais tiennent également compte du budget. Le premier aspect comprend les outputs, ou en d'autres termes les prestations que l'organisation doit effectuer vis-à-vis des clients : citoyens, entreprises, institutions et autres autorités publiques. Le deuxième aspect concerne les moyens dont l'organisation dispose afin de réaliser ses outputs.

Dans le secteur privé, plus un dirigeant crée de la marge, plus il est honoré. Il optimise les revenus et minimise les coûts de production.

Dans le secteur privé, une bonne politique implique que le produit rencontre les souhaits du client. Ceci se concrétise par le chiffre d'affaires, à savoir le nombre d'unités vendues multiplié par le prix de vente.

Le succès du directeur commercial, sa gestion efficace et sa maîtrise de l'organisation sont mesurés par la différence entre le prix de vente et le coût unitaire des services ou produits fournis. Plus la marge est grande, plus l'organisation a de la valeur potentielle. Plus elle est attrayante pour les bailleurs de fonds, et moins il est question de changer le capitaine du navire.

---

<sup>1</sup> Le **contrôle de gestion** doit procurer à la direction, sur une base continue, toutes les informations qui lui sont

Dans le secteur public, un dirigeant dispose de moins de liberté de mouvement que le directeur commercial car le chiffre d'affaires n'est pas concrétisé. Aussi longtemps que chaque unité de prestation ne sera pas valorisée, il manquera un levier important au responsable pour présenter la marge réalisée en chiffres.

Les paramètres quantifiables pour lesquels le responsable public possède un aspect « output » sont en général :

- Les différents types de produits, services et prestations proposés ;
- Le nombre de prestations offertes ;
- Leur qualité, et
- L'indemnité demandée pour celles-ci (dans certains cas).

*La plupart des institutions publiques ont de très spécifique le fait que le client en soit en fait actionnaire. Il n'achète pas la prestation, même si une petite indemnité lui est parfois demandée. Non, il a (pré-) financé la production de cette prestation. Plus le coût de production est faible, plus le client est content. Ce principe simple est le cœur du besoin social croissant, et par conséquent politique, d'une administration publique efficace.*

La satisfaction du client envers la qualité de la prestation fournie par le service public est un indicateur du succès de la politique menée. Si en plus, le client est heureux du prix de revient de la prestation, alors on peut parler d'une gestion réussie.

Dans une institution publique, une marge ou efficacité supérieure peut uniquement être obtenue par :

- un output supérieur pour un même input, ou
- un même output pour un input inférieur, ou
- un output nettement supérieur pour un input en légère croissance, ou
- un output en légère baisse pour un input nettement inférieur.

*Mesurer la performance implique donc de suivre régulièrement à la fois l'output et l'input, en comparant les différentes périodes entre elles. Comme mentionné précédemment, ceci fait partie du contrôle de gestion.*

Tout comme dans une organisation commerciale, l'input financier est représenté par le coût unitaire de la prestation. En ce compris toutes les dépenses directes et indirectes occasionnées par la production d'un output :

- hébergement,
- équipement,
- personnel, et
- tout ce qui est nécessaire pour maintenir les trois paramètres précédents aussi productifs que possible.

De nos jours, les institutions publiques possèdent les informations de base nécessaires pour calculer, au moins approximativement, le coût unitaire d'une prestation. Plus la comptabilité analytique sera détaillée, plus ce calcul sera précis.

En résumé :

*Par le passé, les hommes politiques se souciaient avant tout de la qualité de la politique menée ou, en d'autres termes, de l'atteinte réussie des objectifs politiques. Maintenant, ils sont de plus en plus intéressés par la qualité de la gestion, en d'autres mots par l'exécution efficace de la politique choisie.*

*La réussite du directeur de l'administration publique se mesure par la manière avec laquelle il parvient à convaincre le ministre compétent que les besoins des électeurs seront satisfaits moyennant un service de qualité supérieure au coût unitaire le plus bas possible.*

*Le contrôle interne est le processus, l'ensemble des activités et mesures que, en termes économiques et de gestion, une organisation doit accepter pour optimiser la qualité d'un output et minimiser son coût unitaire.*

## Cadre de référence légal

Bien que le contrôle interne existe déjà dans la plupart des organisations, une approche systématique est indispensable pour véritablement contribuer au résultat. Les arrêtés royaux du 17 août 2007 aident à atteindre ce but :

- Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral.
- Arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral.
- Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF).

Bien qu'actuellement le champ d'application de ces arrêtés soit limité à 22 institutions<sup>2</sup>, et ne comprenne pas tout le pouvoir fédéral, le ton est donné. Ainsi, des initiatives analogues de renforcement du système de contrôle interne sont notamment mises en place dans les institutions de sécurité sociale.

L'arrêté royal relatif au contrôle interne mentionne expressément que chaque membre du personnel contribue, à son niveau, au bon fonctionnement du système de contrôle interne. Toutefois, la responsabilité finale repose sur le dirigeant de l'organisation, qui désigne un responsable devant conserver l'inventaire de la documentation relative au système de contrôle interne de son institution.

L'arrêté prévoit, par ailleurs, que le dirigeant de chaque organisation doit établir, chaque année, un rapport relatif au fonctionnement du système de contrôle interne dans lequel il annonce également les améliorations qu'il souhaite y apporter. Ce rapport annuel doit être remis au Comité d'audit de l'administration fédérale au plus tard le 15 février de chaque année, avec copie au Ministre ayant le service concerné dans ses compétences. Le ministre a ensuite la possibilité de communiquer ses éventuelles remarques, à propos de ce rapport, au Comité d'audit.

Sur la base de ces rapports annuels, le Comité d'audit remet son rapport au gouvernement et à chaque ministre avant le 31 juillet de chaque année. Ces rapports doivent fournir au gouvernement une vision globale de l'état des systèmes de contrôle interne appliqués dans les divers services publics. Le Comité d'audit ayant été créé au printemps 2010, les institutions relevant du champ d'application de l'audit ont finalisé un premier exercice en 2011.

Les rapports précités ont indubitablement accru l'intérêt pour un système de contrôle interne bien construit et documenté au sein des organismes publics. De plus, le besoin d'un tel

---

<sup>2</sup> Il s'agit de tous les services publics fédéraux et de programmation, du Ministère de la Défense nationale, de la Régie des bâtiments, de l'Agence fédérale pour la sécurité de la chaîne alimentaire, de l'Agence fédérale d'accueil des demandeurs d'asile, du Service des pensions du secteur public et de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé.

Le système se fera peut-être davantage ressentir lorsque les activités d'audit interne seront exécutées conformément à l'arrêté royal qui les réglemente.

Le cadre de référence pour l'élaboration d'un système de contrôle interne se fonde sur le modèle COSO<sup>3</sup>, qui fut mis au point en 1992 en réaction aux nombreux scandales liés à des sociétés, survenus à la fin des années quatre-vingts aux États-Unis. Par la suite, ce modèle fut adapté au secteur public en tant que modèle INTOSAI<sup>4</sup> (cf. figure 1). Entre-temps, l'aspect « analyse des risques » a pris une importance croissante, ce qui a mené au dispositif COSO-ERM dans lequel la notion d'Enterprise Risk Management joue un rôle central.

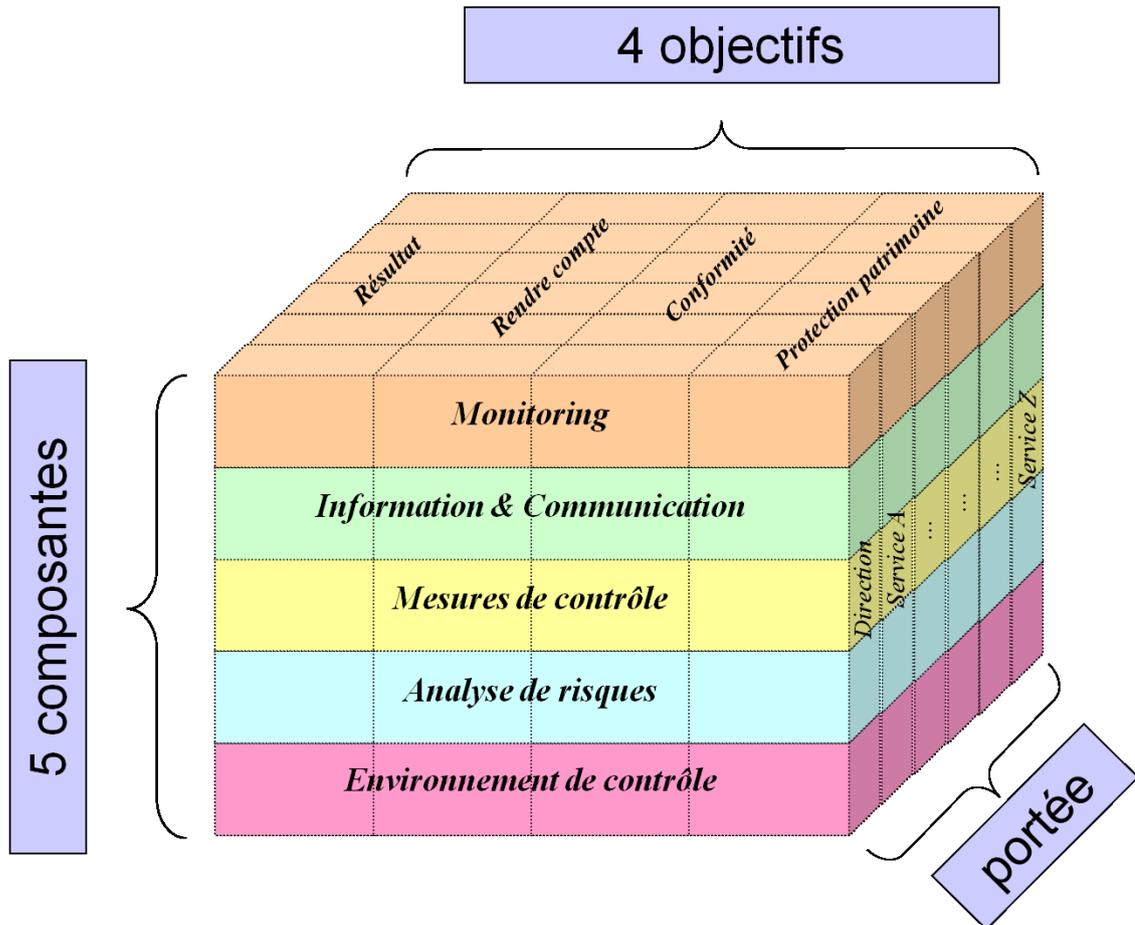


Figure 1 : le cube COSO/INTOSAI

#### Définition du contrôle interne selon INTOSAI

*“Internal control is an integral process that is effected by an entity’s management and personnel and is designed to address risks and to provide reasonable assurance that in pursuit of the entity’s mission, the following general objectives are being achieved:*

- *executing orderly, ethical, economical, efficient and effective operations;*
- *fulfilling accountability obligations;*
- *complying with applicable laws and regulations;*
- *safeguarding resources against loss, misuse and damage.”*

<sup>3</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

<sup>4</sup> International Organisation of Supreme Audit Institutions.

Nous n'allons pas, dans ce guide, traiter des cadres de référence COSO, COSO-ERM et INTOSAI et de leurs différences respectives. Il est renvoyé, en la matière, à la littérature professionnelle existante. Il importe davantage de savoir qu'ils préconisent tous, comme l'un des objectifs génériques du contrôle interne, de s'axer sur le résultat.

## Le cœur de la Méthodologie du Management Support

Dans ce document, l'accent est clairement mis sur l'atteinte de bons résultats. Les autres objectifs généraux du contrôle interne sont aussi importants mais nous les considérons, dans ce cas, comme étant subordonnés aux résultats. En effet, on ne peut pas parler de bonne gestion si, à titre d'exemple, les exigences en termes de conformité et de protection du patrimoine ne sont pas respectées.

### Structure

La méthodologie pragmatique permet la création, le plus rapidement possible, d'un système intégré avec une charge de travail minimale. Cela signifie que la cohérence, c'est-à-dire l'intégration effective des différentes composantes du système, prime sur leurs détails. En premier lieu, l'organisation recherchera à avoir une structure équilibrée dans ses composantes. Ensuite, ces éléments pourront être détaillés en fonction des besoins et des possibilités de l'organisation.

L'ossature du système de contrôle interne est formée de trois piliers :

- La détermination et le suivi des résultats périodiques (objectifs)
- La gestion des activités (processus/projets)
- Le système de mesurage (monitoring)

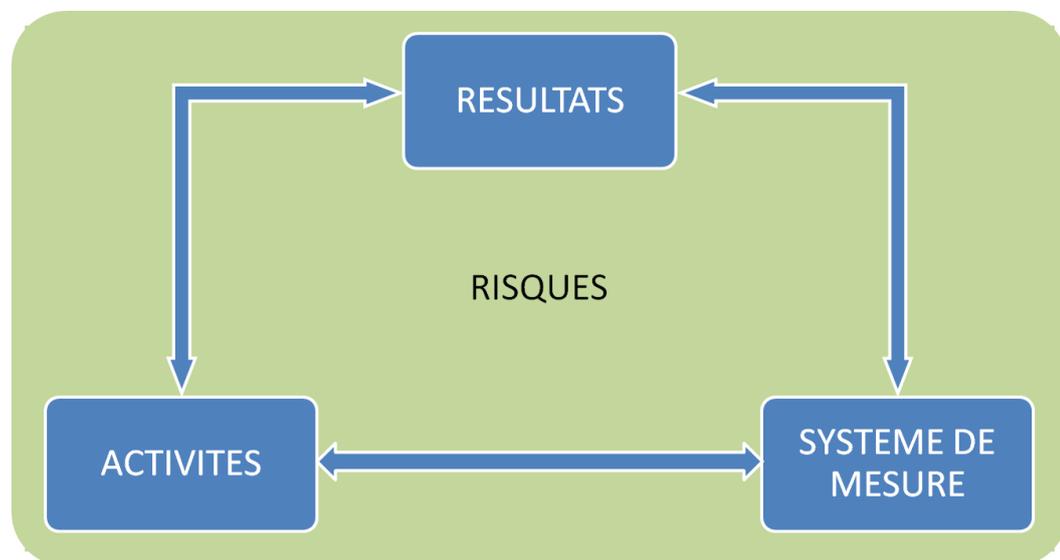


Figure 2 : les trois piliers du système de contrôle interne

D'une part, les risques sont liés aux composantes elles-mêmes, en d'autres termes ils sont liés à la définition de leur contenu. D'autre part, les risques sont liés à l'interaction entre ces composantes.

Cette ossature couvre tous les aspects des cadres de référence COSO/INTOSAI. Seule la composante 'environnement de contrôle' reste – à première vue – négligée.

#### Améliorer l'environnement de contrôle

Il faut, pour aborder simultanément l'environnement de contrôle dans toutes ses dimensions et dans toute l'organisation, adopter une approche globale. Pour ce faire, on instaure un ou plusieurs groupe(s) de travail composé(s) de représentants venant de toute l'organisation. Ces groupes ont pour but d'élaborer un plan d'amélioration reprenant des mesures ou des projets d'amélioration définis au moyen d'une série de réunions de travail partant d'une liste de points critiques, d'incidents ou de situations indésirables. Cette approche a été testée avec succès par le Management Support mais nécessite beaucoup de travail. Il faut un certain temps avant que ces projets d'améliorations engendrent des résultats visibles. Par conséquent, il existe le risque qu'au sein de l'organisation, les collaborateurs considèrent le contrôle interne comme une charge de travail supplémentaire sans réelle valeur ajoutée.

Bien que l'environnement de contrôle constitue le fondement d'un système de contrôle interne harmonieux, ce dernier peut être élaboré de manière plus rapide et efficiente en mettant le focus sur l'ossature mentionnée. En effet, ces activités (en ce compris les informations et la communication y étant liées) mènent automatiquement à l'amélioration de certains aspects de l'environnement de contrôle.

Le but d'un système de contrôle interne est de faire en sorte que les objectifs génériques soient atteints, ou en d'autres termes que de bons résultats soient enregistrés. Or, les chances d'y parvenir augmentent quand les risques sont mieux maîtrisés. En suivant systématiquement les risques dans l'optique des résultats à atteindre, en introduisant les mesures de contrôle nécessaires et en améliorant le système de mesure, on favorise la maturité de l'environnement de contrôle.

A moyen terme il devient intéressant d'aborder les problèmes restants, qui ne peuvent pas être résolus par le biais des processus individuels, au moyen d'une approche de groupe pour ainsi aboutir à un système de contrôle interne harmonieux.

#### Point de départ de la méthodologie

Un système de contrôle interne a pour but d'augmenter les chances d'atteindre les objectifs, entre autres par la maîtrise des risques. Les objectifs y ont par conséquent une place centrale et doivent être suffisamment détaillés. Ceci suppose une formulation SMART, la détermination de normes sous-jacentes et de soutien, etc.

*Étant donné que les risques ont toujours trait aux objectifs, il est recommandé, pour les maîtriser, de les traiter lors de l'évaluation des résultats atteints.*

Le succès d'une administration est déterminé par la mesure selon laquelle les objectifs sont atteints tout en contenant les dépenses dans les limites fixées. Une analyse approfondie du « management gap », à savoir la différence entre ce qui a été réalisé et ce qui avait été préconisé, est une exigence absolue.

*Le « management gap » se réduit progressivement au fur et à mesure que le système de contrôle interne gagne en maturité.*

Lors de l'analyse périodique de ce « gap », il faut examiner attentivement les points pour lesquels l'objectif n'a pas été complètement atteint. Les écarts sont généralement la conséquence d'incidents survenus lorsque les risques n'étaient pas suffisamment couverts.

*L'approche adoptée par le Management Support implique que le cycle de risque et, par extension, l'entretien du système de maîtrise interne en douze étapes soient totalement intégrés dans les quatre phases du cycle de gestion (PDCA, cf. Deming).*

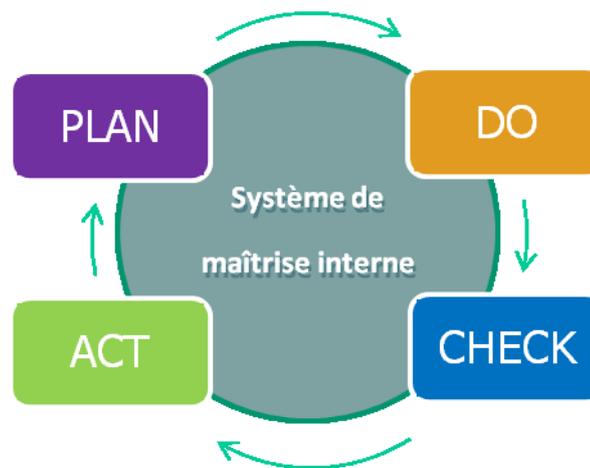


Figure 3 : intégration du système de contrôle interne dans le cycle de gestion

Dans la figure ci-dessous, ces phases sont décrites de manière plus approfondie et le lien avec les activités d'entretien d'un système de contrôle interne est fait. Ceci en douze étapes.

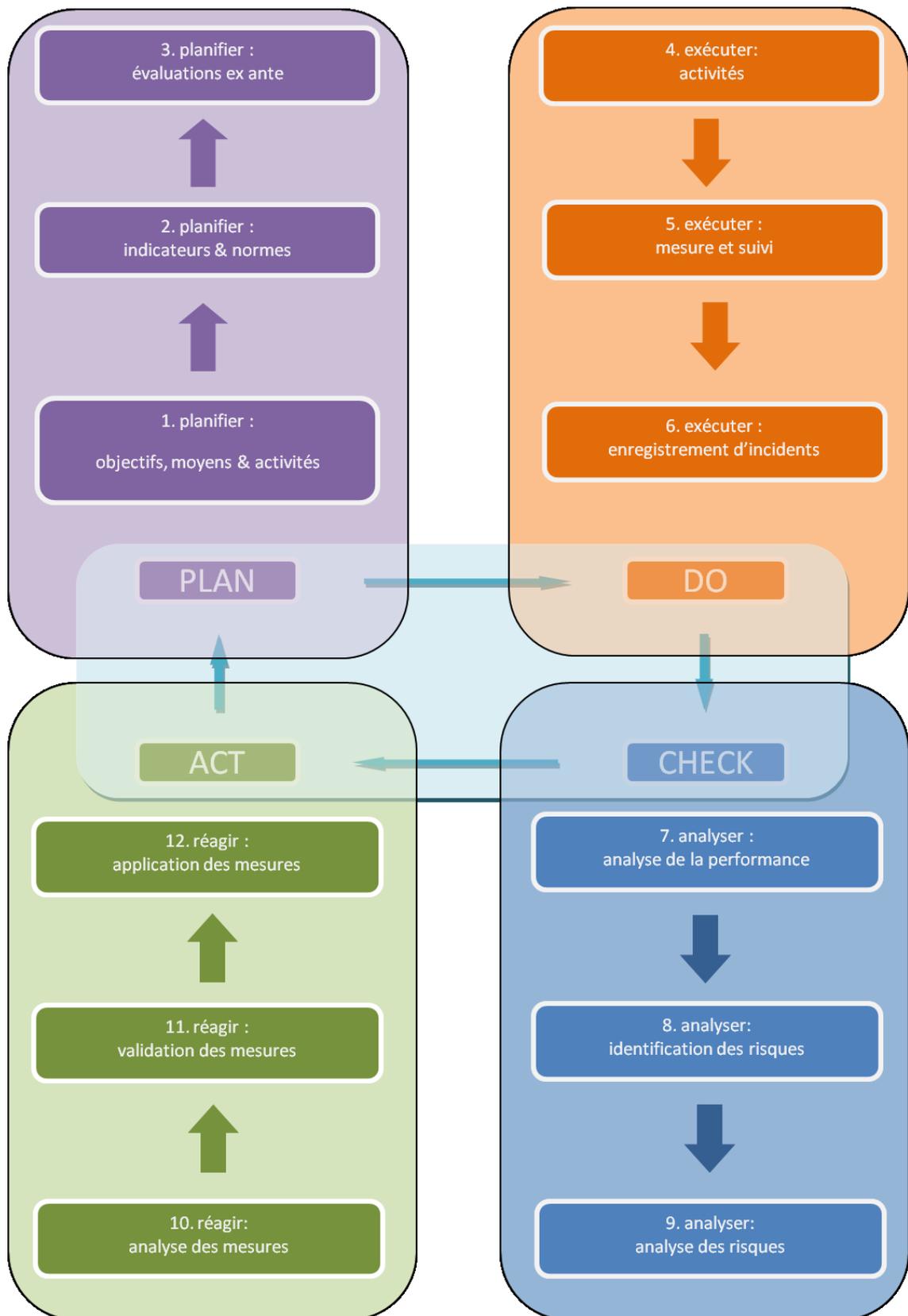


Figure 4 : synchronisation du système de contrôle interne avec le cycle de gestion, en douze étapes

Il va de soi que le système de contrôle interne doit disposer de ces informations de base avant que le cycle proposé ci-dessus puisse être entamé une première fois. Les premières informations alimentant le système sont récoltées pendant la phase projet. Cette phase projet se divise elle-même en trois phases :

- Phase 1 : description des processus en vue d'une identification rapide des risques.
- Phase 2 : identification et analyse des risques en des mesures de contrôle.
- Phase 3 : élaboration du système de mesurage et de rapportage.

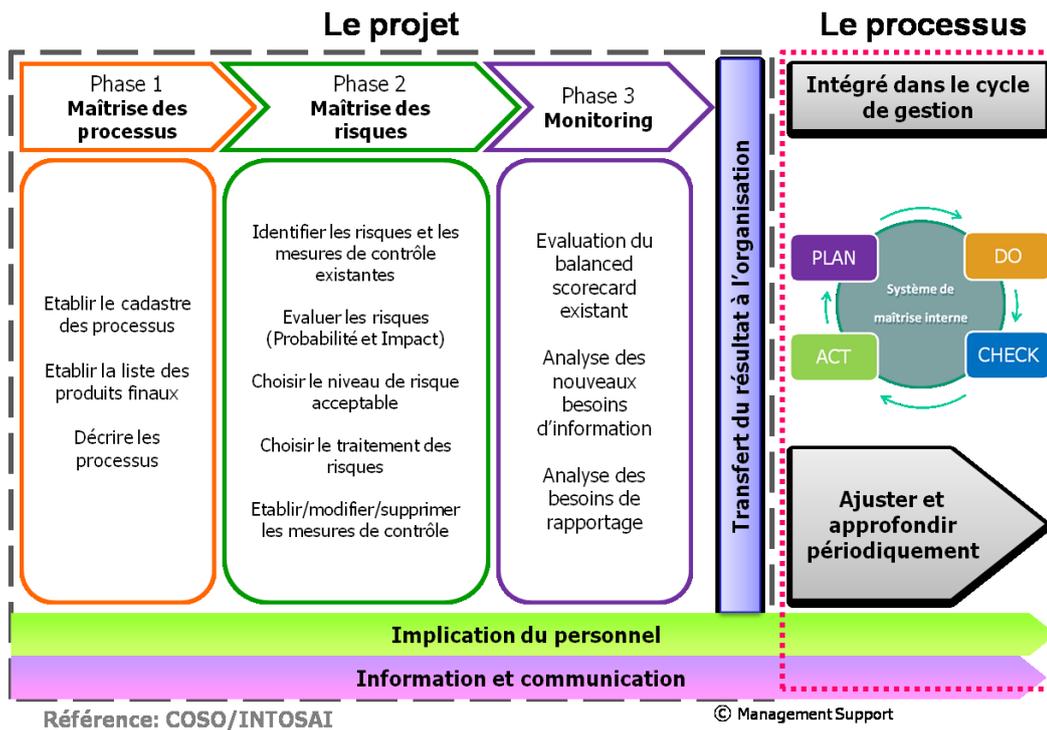


Figure 5: la phase projet d'un système de contrôle interne

La phase projet a, par conséquent, pour objectif de construire les trois piliers d'un système de contrôle interne<sup>5</sup>. Lorsque le système est structuré de manière équilibrée, le contrôle interne est un processus qui se déroule en synchronisation avec le cycle de gestion. A chaque cycle, le système est approfondi et encore plus détaillé. Néanmoins, la règle de base indiquant que la cohérence des composantes prime sur le degré de précision de ceux-ci, reste d'application. En effet, l'objectif est d'obtenir un système intégré et non pas des listes exhaustives.

Les quatre phases du cycle de gestion sont, dans la figure 4, divisées en 12 étapes. Celles-ci seront détaillées dans les prochains chapitres.

<sup>5</sup> Voir figure 2 : les trois piliers du système de contrôle interne.

## La phase de planification (PLAN)

PHASE/ÉTAPE	ACTEURS
Plan 1 – objectifs, moyens et activités	Management, collaborateurs centraux
Plan 2 – indicateurs et normes	Management, collaborateurs centraux
Plan 3 – évaluations ex ante	Collaborateurs centraux

Pendant la phase de planification, on établit les liens entre la mission, les objectifs, les activités, les outputs et les indicateurs. En général, le plan de management ou, le cas échéant, l'accord gouvernemental, constitue un bon point de départ.

La phase de planification requiert toute l'attention à deux moments clés :

PLAN	DE QUOI	BASE
<b>MANAGEMENT</b>		
<b>Nouvelle conception pluriannuelle</b>	Détermination des paramètres, alignement	Cadre légal, évaluations ex ante, historique, rapportage interne, rapports par des autorités externes de contrôle
<b>Correction annuelle</b>	Affinage des paramètres existants, alignement de nouveaux paramètres	Décisions de la phase « Act », adaptation stratégique, évaluations ex ante et ex post.

### Phase PLAN – Étape 1 : objectifs, moyens et activités

Dans les services publics, les objectifs sont souvent nombreux et très différents en fonction des différents niveaux hiérarchiques. Cela mène parfois à un manque de cohésion.

*La cohérence dans les objectifs et les résultats peut être renforcée en améliorant le dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques. Cela permettra d'arriver à une formulation et une explication claire des prestations à fournir.*

Le schéma ci-dessous peut servir de fil conducteur. La direction est de type « top down », ce qui signifie que c'est l'échelon supérieur qui indique de manière claire le cadre des objectifs. Ceux-ci sont concrétisés en objectifs pour le niveau inférieur. Ce niveau inférieur a par conséquent deux buts : d'une part, il doit atteindre ses propres objectifs, d'autre part, il doit contribuer à l'atteinte des objectifs propres du niveau supérieur. Cette contribution est de type « bottom up » puisque c'est le niveau inférieur qui doit, sur base des besoins de rapportage émis par le niveau supérieur<sup>6</sup>, démontrer sa contribution.

<sup>6</sup> Voir aussi phase 'CHECK' - étape 9 : analyse des risques

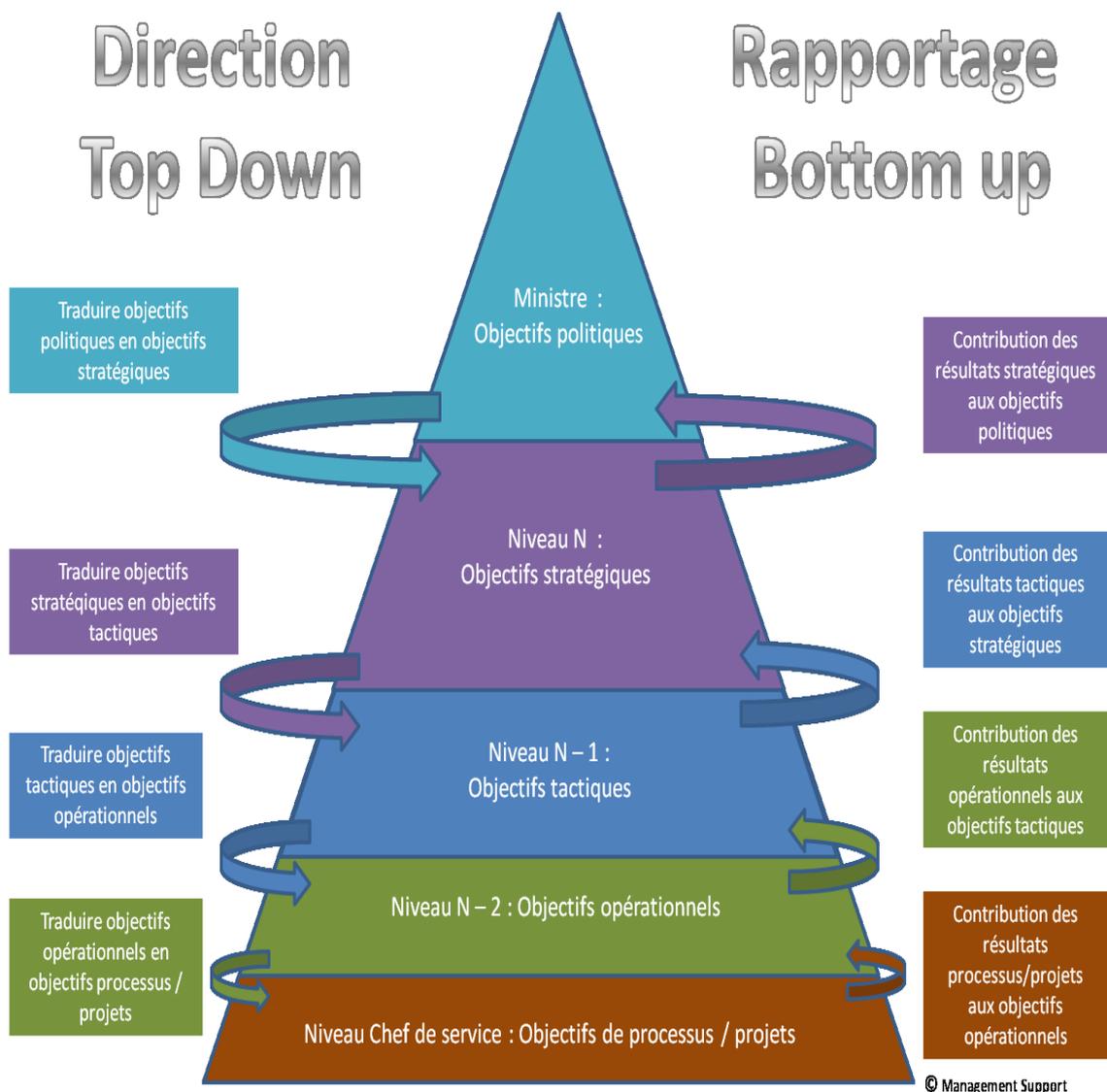


Figure 6 : cohérence dans la Direction et le Rapportage

Une bonne cohésion facilite la définition et l'évaluation des résultats. Pour s'axer sur les résultats, on commence par définir des objectifs clairs.

Outre la communication explicite des prestations à fournir, il faut indiquer les moyens requis pour tendre à la fois vers l'efficacité et vers l'efficience.

*Au cours de la phase PLAN, le dirigeant définit ses attentes périodiques concernant les prestations et les moyens, en se fondant sur le plan de Management annuel et sur les crédits prévus. La périodicité souhaitée pour la phase d'analyse est également fixée à ce moment, car elle est déterminante pour la définition et la normalisation correcte des indicateurs.*

En général, on recommande un suivi mensuel, mais celui-ci peut, dans un premier temps, se limiter à un rapportage trimestriel, voire semestriel. Cela implique par conséquent de communiquer le détail des objectifs et des crédits selon la même périodicité.

*Le dirigeant détermine le degré de détail de chaque rubrique du rapport et la périodicité, en tenant compte des possibilités de l'organisation en matière d'évaluation et de monitoring.*

Les principales données de base d'un rapport périodique sont d'une part les réalisations espérées et d'autre part les moyens nécessaires à cette fin. Selon les facteurs considérés et les instruments de mesure utilisés, ces données de base donnent une idée du niveau de prestation, de la productivité ou de la structure des coûts.

Cette étape concerne aussi les activités reprises dans les processus et les projets. La façon dont un objectif est atteint est en effet déterminante pour l'efficacité et l'efficience des activités exécutées dans ce but. Dans la pratique, le contrôle interne commence par la formulation précise des objectifs de l'organisation et la description des activités.

*Pour l'élaboration d'un système de contrôle interne, la phase du cycle de gestion dans laquelle se situe l'organisation n'a pas d'importance. Tout moment choisi arbitrairement convient pour décrire et documenter les processus. Par contre, si l'organisation dispose déjà de cette documentation, la phase PLAN du cycle de gestion constitue le moment idéal pour l'actualiser.*

Dans ce cas, on observe en pratique un chevauchement avec la phase précédente, celle de réaction (ACT). Le besoin d'actualisation, voire de changement d'un processus ou d'une procédure découle en effet d'une mesure à prendre par suite d'observations survenues lors des phases d'exécution et d'analyse. En d'autres termes, il vaut parfois mieux adapter ou restructurer les activités à proprement parler, plutôt qu'alourdir le processus en place par toutes sortes de mesures de contrôle.

## **Phase PLAN – Étape 1 en pratique : objectifs, moyens et activités**

### A. Cerner les objectifs

Principe : chaque output, et par conséquent chaque activité de l'organisation, doit être relié à au moins un des objectifs.

Si aucun output ou processus n'est couplé à un objectif spécifique, il convient de se demander si l'objectif est vraiment important. Si tel est néanmoins le cas, l'objectif doit être mieux formulé et au moins un output mesurable doit lui être relié. Inversement, si un output ne peut pas être lié directement à au moins un objectif, il convient de remettre en question le besoin de continuer à produire cet output. S'il existe une réelle demande, il faut reformuler l'objectif afin que l'output concerné puisse être mieux quantifié et maîtrisé.

Pour assurer la qualité des services fournis et le bon suivi des activités, tous les objectifs doivent être formulés selon la méthode SMART.

## SMART, qu'est-ce que c'est ?

Lettre	Description	Signification
<b>S</b>	Spécifique	L'objectif doit être décrit de manière concrète, claire et univoque. Il n'est pas sujet à interprétation.
<b>M</b>	Mesurable	L'objectif est intrinsèquement quantifiable et normalisé.
<b>A</b>	Acceptable	Parfois aussi qualifié d'admissible, ambitieux ou convenu. Il doit bénéficier d'un soutien suffisant.
<b>R</b>	Réaliste	Parfois aussi qualifié de pertinent ou réalisable. L'objectif a beau être ambitieux, il doit toutefois rester atteignable.
<b>T</b>	Temporel	Parfois aussi qualifié de tangible. L'objectif doit comprendre une date d'échéance ou une fourchette temporelle.

### Exemple historique d'objectif SMART :

JFK à propos du programme spatial de la NASA dans les années '60 : « our goal is to put a man on the surface of the moon and bring him back to Earth by the end of the decade. »

S	« our goal is... » l'objectif global est clairement exposé et concret
M	« ...on the moon and back to Earth... » 2 outputs concrets et mesurables
A	ambitieux et accepté de tous à cause d'un sentiment national de « revanche » dû au fait que l'URSS avait devancé par deux fois les USA dans la course à la domination de l'espace
R	jugé réalisable par les spécialistes et les conseillers
T	« by the end of the decade », donc au plus tard en 1969.

### Étapes :

1. Formuler ou reformuler tous les objectifs selon la méthode SMART
2. Établir des liens clairs entre la mission, les objectifs stratégiques et les objectifs opérationnels
3. Associer à chacun de ces objectifs un ou plusieurs processus et projet(s)
4. Formuler également l'objectif d'un processus ou projet selon la méthode SMART
5. Pour chacun des processus et projets, déterminer au moins un produit final
6. Fixer la fréquence des rapports. Si un suivi trimestriel est choisi, les unités de production et les indicateurs proposés doivent s'aligner sur cette fréquence.

## B. Octroyer les moyens

Principe : Il est possible que les prestations demeurent en-deçà des espérances à cause d'un déficit au niveau des inputs. L'input requis peut être trop faible ou non disponible à temps, de sorte que l'output ne peut être produit comme il se doit. Par ailleurs, l'input peut également s'avérer trop élevé, ce qui signifie que des moyens sont gaspillés. L'efficacité est le rapport entre output et input. Un gain d'efficacité signifie une amélioration par rapport à une période antérieure. Ceci explique encore une fois la nécessité de suivre autant l'output que l'input de manière périodique.

### Étapes :

1. Octroyer les moyens de manière aussi détaillée que possible. Si la direction vise un suivi trimestriel des objectifs de performance, les moyens devront également être octroyés et suivis selon la même périodicité.
2. Se servir de chaque rapport périodique pour affiner davantage le modèle d'organisation. A chaque boucle du cycle de gestion, le bon suivi et le rapportage des activités et des prestations permettra d'affiner de manière systématique les moyens octroyés au niveau des outputs. A terme, cela rendra possible le calcul des coûts de production.

Dans l'attribution des moyens, on recherche avant tout l'économie ou l'efficacité des inputs. Pour que l'exécution des activités fasse preuve d'efficacité, il faut aussi se soucier de la maîtrise des processus et de la gestion professionnelle des projets. De plus, pour obtenir une image réelle des dépenses par objectif et de la structure des coûts, l'introduction d'une comptabilité analytique solide est incontournable.

Grâce à ces affinages constants, il deviendra de plus en plus facile de mettre le coût en corrélation avec l'objectif préétabli et/ou les réalisations effectives, et ce de manière ciblée.

## C. Cerner les activités

Il n'est possible d'atteindre l'efficacité et l'efficacité dans les activités que si celles-ci, de même que l'objectif à atteindre, ont été correctement décrits. Il est recommandé, lors de l'ajustement annuel du plan de management, d'étudier l'impact éventuel sur les processus et en particulier sur leurs objectifs, leurs descriptions et les indicateurs. Ceci ne signifie pas que les flowcharts ou schémas opérationnels doivent à chaque fois être réécrits. En général, il suffit d'étudier la fiche processus et de l'actualiser si nécessaire.

L'outil *Diabolo* (fig. 7), développé par le Management Support, fait office de fiche processus, permettant de relier les informations des processus aux objectifs de

l'organisation. De plus, il est utilisé pour décrire les processus en soi et il constitue le fondement de la maîtrise des risques<sup>7</sup>.

### Avantages de l'outil *Diabolo*

- Le *Diabolo* est un outil développé en interne, simple, intuitif et parfaitement adapté aux profanes ne possédant pas de logiciel spécialisé. Un apprentissage très limité est nécessaire pour pouvoir l'utiliser, il apporte clarté et transparence.
- Cette approche pragmatique fournit une description des activités dictée par le rôle. L'attention est placée, pour chaque membre individuel du personnel, sur son propre rôle au sein de l'organisation, ce qui suscite un déroulement plus dynamique et plus actif des discussions relatives aux processus et aux risques. L'identification des risques est envisagée de son « propre » point de vue, ce qui rejoint le principe selon lequel le contrôle interne est l'affaire de chacun.
- Le *Diabolo* permet d'obtenir très rapidement un aperçu :
  - du rôle de chacun au sein de l'organisation ;
  - de ses activités ;
  - des inputs nécessaires;
  - des outputs à fournir ;
  - de l'objectif à atteindre ;
  - de sa place dans l'organisation.
- Grâce à sa clarté, il est facile de traduire le *Diabolo* en flux de travail, avec des outils informatiques plus techniques tels que Visio; on peut également le transposer dans une application de type base de données, laquelle peut s'étendre aux risques, aux indicateurs, etc.
- Il peut être considéré comme un outil orienté sur l'objet. Ceci signifie que les différents processus sont décrits en petits modules séparés couplés les uns aux autres. Par conséquent, il est facile de réaliser une description fondée sur les flux de travail en restructurant le *Diabolo* (par ex. lorsque le focus change et que le but devient un BPR<sup>8</sup>, lorsqu'une vue *high level* ou un nombre plus limité de processus est préférable).

La figure ci-dessous montre la partie « description » de l'outil *Diabolo*. Cette partie est utilisée pour représenter les processus de manière intuitive et pour les cadrer dans l'organisation. Il est conçu de telle manière que le personnel peut, très rapidement et sans connaissance spécifique, décrire un processus sans faire appel à des spécialistes externes.

---

<sup>7</sup> Cf. infra

<sup>8</sup> Eng.: business process re-engineering : réforme des processus



Dans la case « P », on indique l'objectif du processus. Sa formulation, comme pour tout objectif valable, doit respecter le principe SMART. Parfois, le fait de dresser la liste des différents critères auxquels l'output doit se conformer, et examiner quelles sont les attentes des différentes parties prenantes, peut aider. En vue d'établir le lien avec le plan de management, de l'espace est prévu pour indiquer la référence des objectifs stratégiques et opérationnels sous-jacents, respectivement dans les cases « S » et « O ».

En mentionnant les parties prenantes, on inscrit clairement le processus dans son contexte, ce qui facilite la bonne formulation de son objectif et l'identification d'incidents ou de risques.

La case « réglementation » reprend notamment les lois, arrêtés royaux, arrêtés ministériels, circulaires, prescriptions, règles internes, etc. ayant une incidence sur la politique, l'organisation et le processus.

Les incidents ont trait à des événements du passé. Ce sont des manifestations de risques venant compromettre l'atteinte des objectifs. Ce point permet, dès la phase de description, de déjà relever une série de points épineux. Lister des incidents va faciliter l'identification des risques et va permettre de mieux fixer le niveau de détail des activités du processus. En effet, si un grand nombre d'incidents a été relevé pour une activité précise du processus, il peut s'avérer souhaitable de décrire cette activité de manière plus détaillée dans un deuxième *Diabolo*. On peut ainsi, en adaptant la référence du processus, établir des Diabolos en cascade (voir infra).

## 2. Déroulement du processus (comment l'objectif doit-il être atteint ?)

La case « Début » mentionne l'élément qui déclenche le processus (c.-à-d. le déclencheur). Il s'agit en général d'une demande, d'une mission, d'un e-mail, etc. Il importe que ce début soit traçable. Sauf pour des processus de gestion spécifiques, une demande orale ne constitue pas un déclencheur suffisamment fiable pour y injecter des moyens.

La case « Fin » contient l'élément qui signale la fin du processus. Le plus souvent, on y indique ce qu'il advient du produit ou output final.

Exemple : la réalisation d'un dossier de demande est un output intermédiaire en vue de délivrer un permis. L'établissement et la signature du permis lui-même sont le produit final, mais la procédure n'arrive à son terme que lorsque le permis est effectivement envoyé au client.

Il peut être utile, pour décrire la succession des activités d'un processus, de partir de l'output final de celui-ci. Ensuite, on examine quelles activités sont nécessaires pour produire cet output. Il est aussi recommandé d'organiser ces activités par blocs, en fonction des outputs intermédiaires à fournir. Il sera ainsi plus facile d'identifier les risques et de définir des indicateurs de mesure de façon à assurer un meilleur suivi des activités. Pour chaque activité, on peut indiquer, via le champ « Acteur », qui se charge de cette tâche.

Chaque bloc d'activités ou sous-processus est complété, inputs intermédiaires compris. L'input doit, dans ce cas, être considéré comme une donnée de base sans laquelle l'activité ne peut pas être exécutée. En d'autres termes, il constitue une donnée de blocage. Tout comme les outputs, un input doit toujours être un produit physique, tangible et, par conséquent, mesurable : un formulaire de demande, une commande, un permis, un conseil enregistré, une décision validée, une signature, etc. De nouveau, ceci importe pour l'identification des risques car, lorsque l'input est de qualité insuffisante ou n'est pas reçu à temps, c'est l'output de l'activité concernée qui en subira les éventuelles conséquences négatives.

Mieux vaut limiter le nombre d'activités par Diabolo, de manière à conserver la clarté de la description du processus et du tableau de risques qui y est associé. Si plus de 10 activités sont reprises, il y a probablement déjà trop de détails pour un seul document. Cependant, le Diabolo peut être élaboré en cascade, ce qui signifie qu'un bloc d'activités complexe peut être scindé, de manière plus détaillée, en un ou plusieurs Diabolo. En intégrant les références aux Diabolo, on établit une connexion directe entre les descriptions, de même que leur hiérarchie. L'exemple ci-dessous présente la version électronique du Diabolo et montre une série d'activités du processus SDBB 5.1.

Date :		28/04/2011		Diabolo		Réf. :		SDBB 5.1	
Nom du processus /Naam proces:		Établir le budget (initial & contrôle budgétaire)		POURQUOI - WAAROM		OBJECTIFS / DOELSTELLINGEN			
		PARTIES PRENANTES / BELANGHEBBENDEN SPF B&CG				S: O:			
		REGLEMENTATION / REGLEMENTERING Lois sur la comptabilité de l'Etat. Instructions budgétaires, circulaires				P: Conformément aux lois sur la comptabilité de l'Etat, établir le budget pour une année budgétaire déterminée afin que les dépenses puissent être effectuées et les recettes perçues pendant cette année			
		INCIDENTS ANTERIEURS / VROEGERE INCIDENTEN							
DEBUT / BEGIN Propre initiative timing indicatif : avril t-1 (mise en page)		COMMENT / HOE		FIN / EINDE Budget initial approuvé, y compris les amendements / errata					
REF. IN:	INPUTS (INTERMEDIAIRES)	Activité / Activiteit	Actor	OUTPUTS (INTERMEDIAIRES)	REF. OUT:	I N <span style="float: right;">O U T</span>			
	Propositions de budget SPF B&CG	1 Préparer les négociations budgétaires		Dossier budget SPF					
	Dossier budget SPF	2 Assister aux bilatérales		Tableaux transmis; notes explicatives					
	Tableaux transmis; notes explicatives	3 Préparer les documents budgétaires et adapter le budget en fonction du conclave		Document budgétaire prêt à imprimer (RMB & AUB)					
	Remarques Cour des Comptes	4 Traiter les remarques de la Cour des Comptes		états financiers globaux					
	Infos du cabinet	5 Amender la loi budgétaire en fonction des décisions parlementaires		Réponse coordonnée à la Cour des Comptes					
		6		Projet d'amendement ou d'erratum					
		7							
		8							
		QUOI / WAT (RESSOURCES)							
Personnel / Personeel		Compétences / Competenties		Info		Matériel / Materieel		FINANCEMENT / FINANCIERING	
								Sites	

Figure 8a : exemple de Diabolo

L'activité numéro 1, à savoir « préparer les négociations budgétaires », nécessite de plus amples détails et est donc scindée en plusieurs activités. Pour ce faire, un Diabolo séparé, référencé SDBB 5.1.1 et intitulé « préparer les négociations budgétaires » est créé ; c'est ce qu'on appelle une cascade verticale (voir figure 8b). La référence indique clairement que ce processus donne un aperçu de la première activité du processus SDBB 5.1.

Date : 28/04/2011		<b>Diabolo</b>				Réf. : SDBB 5.1.1	
Nom du processus /Naam proces:		Préparer les négociations budgétaires					
		POURQUOI - WAAROM			OBJECTIFS / DOELSTELLINGEN		
		PARTIES PRENANTES / BELANGHEBBENDEN Tous les services du SPF B&CG			S: O:		
		REGLEMENTATION / REGLEMENTERING Lois sur la comptabilité de l'Etat, instructions budgétaires, circulaires			P: Établissement d'un dossier budgétaire SPF B&CG pour préparer les négociations budgétaires		
		INCIDENTS ANTERIEURS / VROEGERE INCIDENTEN					
DEBUT / BEGIN Propre initiative Timing indicatif : avril t-1 (mise en page)		COMMENT / HOE			FIN / EINDE Établissement du dossier budgétaire SPF		
REF. IN:	INPUTS (INTERMEDIAIRES)	Activité / Activiteit	Acteur	OUTPUTS (INTERMEDIAIRES)	REF. OUT:		
	BC t-1 et réalisations t-2	1 Réaliser un tableau d'ensemble par ab pour les périodes t-2 à t+3		Tableau d'aperçu			
	Tableau d'aperçu	2 Transmettre les directives à la cellule budget interne		Directives communiquées			
	Info des services	3 Rédiger les notes de réflexion		Notes de réflexion SD B&CG	SDBB 7 (1)		
	Notes de réflexion SD B&CG	4 Présenter les notes de réflexion au CD pour déterminer l'espace budgétaire		Notes de principe budget SPF B&CG			
	Notes de principe budget SPF B&CG	5 Discuter des propositions remises avec les services		Propositions de budget SPF			
	Propositions de budget SPF B&CG	6 Transmettre des propositions à l'IF, au service 'aide au budget' et au cabinet		Dossier budgétaire SPF	SDBB 5.1.2 (1)		
		7					
		8					
		QUOI / WAT (RESSOURCES)					
		Personnel / Personeel	Compétences / Competenties	Info	Matériel / Materieel	FINANCEMENT / FINANCIERING	Sites

Figure 8b : exemple de Diabolo en cascade verticale

À droite, il y a de la place pour les références output, qui renvoient éventuellement à une séquence horizontale. Ces références indiquent, pour un bloc d'activités, de quel autre processus – lisez Diabolo – l'output intermédiaire est l'input. Dans l'exemple ci-dessus, l'output de l'activité 3, « les notes de réflexion » sert d'input au processus SDBB 7 (voir figure 8c).

Date : 28/06/2011		<b>Diabolo</b>				Réf. : SDBB 7	
Nom du processus /Naam proces:		Exécuter le processus de planification					
		POURQUOI - WAAROM			OBJECTIFS / DOELSTELLINGEN		
		PARTIES PRENANTES / BELANGHEBBENDEN Dircom, service d'état-major B&CG, services eux-mêmes, cabinet, IF			S: O:		
		REGLEMENTATION / REGLEMENTERING Législation relative aux marchés publics			P: Planification rationnelle des actions nécessaires et approuvées du SPF		
		INCIDENTS ANTERIEURS / VROEGERE INCIDENTEN Information insuffisante, pas de suivi des actions					
DEBUT / BEGIN Propre initiative (va de pair avec le début de l'établissement du budget t)		COMMENT / HOE			FIN / EINDE Rapport définitif des réalisations de l'exercice budgétaire t		
REF. IN:	INPUTS (INTERMEDIAIRES)	Activité / Activiteit	Acteur	OUTPUTS (INTERMEDIAIRES)	REF. OUT:		
(3) SDBB 5.1.1	Notes de réflexion SD B&CG	1 Demander un planning pour t auprès des divers services		Question posée p. r. au planning exercice t			
	Info services	2 Actualiser les notes de réflexion & les transmettre à DC (début juin t-1)		Notes de réflexion actualisées remises au DC			
	Décisions DC, PV (provisoire) après discussions bilatérales du Décisions du conclave	3 Adapter les notes selon les décisions DC et le PV & transmettre aux services		Notes adaptées envoyées aux services			
	Décision DC	4 Adapter les notes selon les décisions du conclave & transmettre au DirCom		Notes adaptées au conclave			
	Réalisations (Fedcom), info des services	5 Etablir un projet de planning & transmettre aux services en v. d'actualisation		Premier projet de planning			
	PV (provisoire) du contrôle budgétaire bilatéral, décisions du conclave	6 Etablir le planning définitif de l'exercice t (mensuel, trimestriel) & transmettre au DC si rapport trimestriel.		Rapports mensuels & trimestriels par service			
	Réalisations (Fedcom)	7 Adapter le planning		Planning adapté à BC			
	Réalisations (Fedcom)	8 Etablir le rapport définitif des réalisations de l'exercice t (jan t+1)		Rapport définitif réalisations exercice t			
		QUOI / WAT (RESSOURCES)					
		Personnel / Personeel	Compétences / Competenties	Info	Matériel / Materieel	FINANCEMENT / FINANCIERING	Sites

Figure 8c : exemple de Diabolo en cascade horizontale

Le même principe s'applique aux références input situées à l'extrême gauche. Dans l'exemple, le processus SDBB 7 a recours, en tant qu'input pour sa première activité, aux notes de réflexion reprises à l'activité 3 du processus SDBB 5.1.1.

### 3. Ressources (que faut-il pour exécuter le processus ?)

La case « personnel » offre la possibilité de préciser l'éventuelle distribution des rôles des diverses activités. On peut également indiquer, si on le souhaite, les compétences spécifiques requises pour exécuter une activité déterminée. Les autres cases sont de nature plus générale. Quelles infos sont nécessaires à ce processus ? Du matériel spécifique est-il requis ? A-t-on une idée des crédits à allouer pour ce processus, ou existe-t-il une forme de financement alternative ? Sur quels sites ou à quels endroits les activités sont-elles effectuées ?

On peut illustrer la différence entre info et input par l'exemple suivant : une série de données sont nécessaires (nom, adresse,...) pour octroyer un permis à un client. Ceci relève de l'info qui, dans certains cas, se trouve déjà dans le dossier et, dans d'autres cas, doit encore être demandée. Il se peut toutefois que le processus, ou une activité partielle de celui-ci, ne puisse pas être lancée si cette activité requiert une demande formelle sous la forme d'un formulaire. Cette demande-là relève des inputs nécessaires.

Tous les champs du bloc ressources ne doivent pas obligatoirement être remplis ; en effet, l'outil est une aide, et pas une fin en soi. Le Diabolo contient uniquement les informations que l'utilisateur juge nécessaires.

### Malentendus sur la description de processus

Un *Diabolo* n'est pas un document statique mais un instrument dynamique qui peut être modifié à tout moment si le besoin s'en fait sentir. Ceci implique que les descriptions de processus actuelles ne sont pas définitives mais peuvent être modifiées n'importe quand. Les motifs sont nombreux : ainsi, il est possible que l'on découvre, au cours de l'identification des risques, qu'un processus donné nécessite une description plus approfondie des activités, parce qu'une même activité comprend une très grande diversité de risques. Dans ce cas, un *Diabolo* complémentaire est réalisé. Une nouvelle réglementation peut engendrer le besoin de créer un nouveau processus ou de revoir complètement un processus existant. On peut ajouter des activités qui n'avaient pas été décelées lors de la première description, etc.

Une bonne pratique consiste à faire examiner une fois par an les processus décrits par les services concernés et, le cas échéant, à les corriger. De manière générale, ceci peut être effectué pendant la phase de planification du cycle de gestion, voire pendant la phase d'analyse (Check) lorsque des problèmes spécifiques trouvent leur origine dans les activités du processus.

Le nombre de descriptions de processus d'une organisation n'a pas d'importance. Bien entendu, le but n'est pas de voir des problèmes là où il n'y en a pas. C'est pourquoi les grandes organisations se concentrent souvent sur les processus centraux. La description de processus sert à détecter d'éventuels risques pouvant entraver l'atteinte, par l'organisation, de ses objectifs ou les remettre en question.

## Méthodologie pour cerner et décrire les activités

### Étapes :

1. En premier lieu, le projet doit être clairement cerné par les personnes de contact des différents services. Ces personnes doivent se voir dispenser un exposé concis de la notion de « contrôle interne » afin de pouvoir disposer d'une base de travail solide pour assurer leur rôle au sein du projet.
2. Ensuite, les personnes de contact doivent dresser la liste de leurs outputs et processus (centraux). Dans la mesure du possible, les grandes étapes des différents processus doivent être précisées.
3. Sur la base de ceci ont lieu des discussions bilatérales entre la personne dressant l'inventaire des processus et la personne de contact de chaque service. Le *Diabolo* pouvant être rempli directement sur ordinateur.
4. Les Diabolos sont soumis au service pour validation.

## **Phase PLAN – Étape 2 : indicateurs et normes**

*Dans cette étape, on détermine les paramètres de suivi des quatre objectifs génériques du cadre de référence COSO/INTOSAI en matière de contrôle interne : résultat (efficacité, efficacité, économie), conformité, protection des ressources et responsabilité.*

Les paramètres axés sur le résultat sont :

PARAMÈTRE	NORMES (cible)	INDICATEURS (KPI)
<b>Activités</b>	Que veut-on produire ?	Activité (technique), output
<b>Moyens</b>	Que veut-on engager pour cette production ?	Input
<b>Objectifs</b>	Quel effet veut-on obtenir avec cette production ?	Effet (= outcome)

Les autres paramètres (conformité, protection des ressources et responsabilité) sont plus difficiles à définir car ils ne sont pas uniquement déterminés par des indicateurs et nécessitent par conséquent un cadre de référence.

Ainsi, l'atteinte de l'objectif de conformité dépend autant de prescriptions techniques que de valeurs culturelles car le respect d'un code déontologique ne peut pas simplement être reflété par des indicateurs.

Pour parvenir à la protection des ressources, il faut cumuler des mesures de contrôle, des limitations, des prescriptions et des comportements. Pour pouvoir estimer l'atteinte de cet objectif générique, l'organisation doit avoir recours à des indicateurs techniques mesurant,

entre autres, le bon fonctionnement de certaines mesures de contrôle limitant les risques et l'usage périodique des crédits disponibles, ainsi qu'à des évaluations et à des rapports donnant, par exemple, une idée de la façon dont la connaissance est maîtrisée.

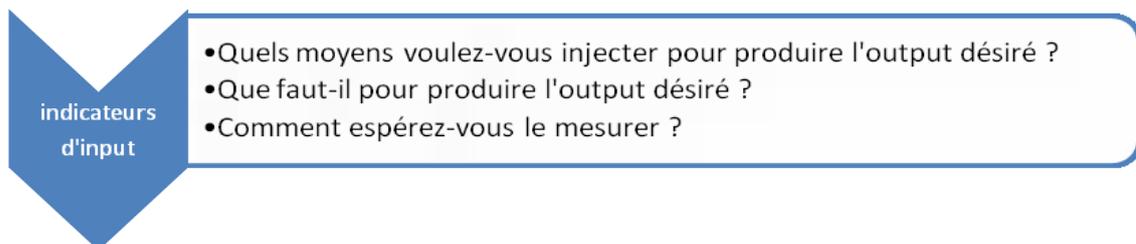
Enfin, la responsabilité est un objectif générique comprenant l'intérêt et l'exactitude du rapportage. Elle implique que le dirigeant soit responsable de l'obtention de bons résultats et de leur rapportage correct, de sorte qu'il puisse déléguer en toute confiance la responsabilité relative à sa gestion. On souhaite, de cette manière, responsabiliser le dirigeant de l'administration. Dans ce cas, la collecte d'informations revêt une importance cruciale, l'information étant une aide permettant de mieux diriger l'organisation.

*Dans la phase de projet, c'est-à-dire lors de l'élaboration d'un système de contrôle interne, on peut utiliser en première instance les indicateurs existants. Lors de la boucle suivante du cycle de gestion, on fait attention, dans chacune des différentes phases, aux aspects de l'exploitation qui n'ont pas été suffisamment mesurés ou suivis pour estimer correctement et dans le détail les prestations.*

## Phase PLAN – Étape 2 en pratique : indicateurs et normes

### Indicateurs d'input

Les questions suivantes peuvent aider à définir les indicateurs.

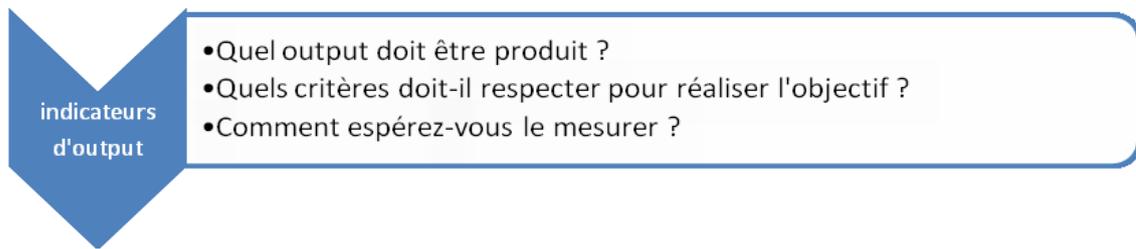


La réponse à la première question détermine les crédits à libérer. Cette information provient du budget, du plan de personnel, du plan de management, etc.

La deuxième question concerne les inputs intermédiaires, les produits intermédiaires nécessaires pour exécuter les activités. Ceux-ci sont fournis par les processus. En effet, pour que le produit final comble toutes les attentes, il faut qu'il soit produit de manière efficace et sans faute. Pour que l'exécution se déroule correctement, il faut que les inputs nécessaires satisfassent à certains critères sous peine de perdre du temps et des ressources.

La troisième question facilite l'identification des indicateurs. Pour mieux contrôler les normes envisagées, il faut formuler des indicateurs qui reflètent la qualité, l'intégrité, le respect des délais, la fiabilité, l'exactitude et la conformité de l'input.

## Indicateurs d'output



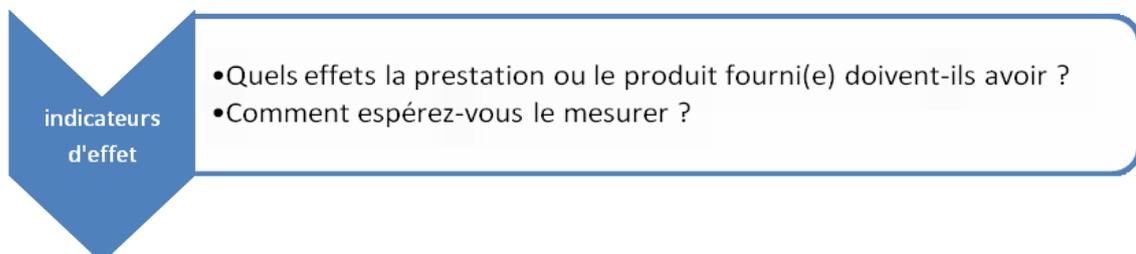
Pour maîtriser complètement le processus, il faut qu'au moins un indicateur soit couplé à chacun des critères de performance. La norme attribuée à l'indicateur constitue la valeur minimum que celui-ci doit atteindre pour que l'objectif soit réalisé.

Exemple : un objectif opérationnel a été formulé, plutôt vaguement, comme suit : « assurer une température ambiante agréable ». Pour mesurer si l'objectif a été atteint, un indicateur d'output est défini, avec une norme de 20°C. Les données historiques montrent que cette température est atteinte dans les bâtiments par des besoins énergétiques moyens de 45kWh. C'est donc la norme pour l'indicateur d'input. Une consommation plus élevée entraîne un risque au niveau de l'efficacité, une consommation plus faible présente le risque que l'objectif ne soit pas atteint.

Non seulement les indicateurs et les normes utilisés permettent un suivi détaillé mais en plus, ils constituent une importante source d'information pour identifier les risques, puisque ces derniers peuvent être définis comme la non-atteinte de la norme.

Dans l'exemple ci-dessus, le risque opérationnel peut donc être défini comme la non-atteinte d'une température ambiante agréable, normalisée à 20°C, alors qu'une consommation de 45kWh est cependant mesurée.

## Indicateurs d'effet



Les indicateurs d'effet mesurent la satisfaction du client vis-à-vis de l'output. Ils mettent l'accent sur la réussite de la politique menée.

En outre, ils peuvent servir de mesure de contrôle pour vérifier le bon fonctionnement des autres indicateurs. En effet, le fait d'atteindre la norme de l'indicateur d'output ne signifie pas

forcément que le client est satisfait. Peut-être que celui-ci, suite à des nouvelles conditions, manifeste de nouvelles exigences envers une prestation de service précise engendrant un indicateur d'effet négatif. Il se peut aussi que l'indicateur d'output n'ait pas été utilisé correctement.

Exemple : pour affirmer que la température ambiante est effectivement de 20°C, il ne suffit pas de regarder le thermomètre. Bien que celui-ci indique 20°C, un indicateur d'effet comme le questionnement du personnel présent révélera peut-être qu'il fait pourtant froid, ce qui signifie alors que l'objectif « assurer une température ambiante agréable » n'est pas atteint. Ceci peut, par exemple, s'expliquer par le fait que le thermomètre se trouve juste au-dessus d'une source de chaleur alors que l'air froid pénètre par des interstices, laissant passer des courants d'air. Une analyse du problème doit en établir la cause.

Il se peut néanmoins qu'un problème similaire passe inaperçu parce qu'un thermostat assure une température ambiante suffisante. Dans ce cas toutefois, la consommation devrait être anormalement élevée, d'où l'utilité d'un indicateur d'input qui, dans cet exemple, montrerait que la consommation dépasse largement la norme de 45kWh.

À nouveau, il importe que les objectifs et les produits finaux soient formulés selon la méthode SMART : elle permet une meilleure définition, quantification et un meilleur suivi des indicateurs, ce qui rend possible à son tour de mieux estimer et contrôler l'atteinte des objectifs.

Le mode d'élaboration d'un système de mesure est toujours le même, quel que soit le type d'indicateur envisagé.

Étapes :

1. Déterminer des indicateurs d'output ayant un lien avec l'objectif à réaliser. Les indicateurs déterminent dans quelle mesure l'output du processus respecte les critères formulés dans l'objectif. Si par exemple l'objectif décrit est : « fournir au client un calcul de qualité dans les 3 jours de sa demande », il faut fixer des critères mesurables pour cette qualité et un indicateur reflétant le délai de traitement.
2. Déterminer les indicateurs d'effet. Ceux-ci indiquent dans quelle mesure un produit final satisfait aux besoins initiaux, ce qui peut par exemple se mesurer via des formulaires d'évaluation ou des enquêtes de satisfaction.
3. Déterminer des indicateurs pour les outputs intermédiaires. Cela revêt une importance cruciale pour fournir un produit final répondant aux attentes.
4. Déterminer des indicateurs pour les inputs intermédiaires. Ils donnent un aperçu de l'efficacité des activités.

## Phase PLAN – Étape 3 : évaluations ex ante

L'évaluation ex ante est un instrument assez simple pour poursuivre l'efficacité et l'efficience.

*De nouvelles propositions ou des propositions corrigées ,des indicateurs et des mesures peuvent être testés de diverses manières et améliorés avant d'être complètement intégrés aux opérations.*

C'est un aspect de la bonne gestion qui peut épargner du temps et des moyens précieux. Parmi les autres instruments possibles, on trouve l'analyse SWOT, l'analyse *What if*, les situations test et les projets pilote.

### Qu'est-ce qu'une analyse SWOT ?

Il s'agit d'une méthode d'analyse stratégique utilisée pour évaluer d'une part les forces et les faiblesses, et d'autre part les opportunités et les menaces d'une organisation, d'un projet, d'un processus ou d'une mesure. Une analyse approfondie permet d'identifier les facteurs internes et externes pouvant influencer l'objectif principal. Appliquer une analyse SWOT à des objectifs non formulés selon la méthode SMART n'a que peu de sens.

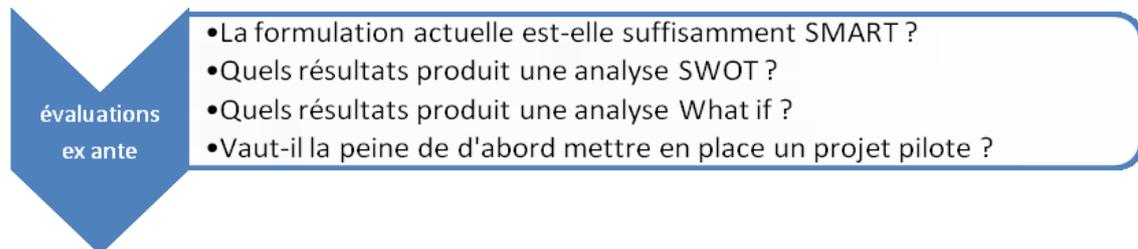
Lettre	Description	Traduction	Type	Signification
S	Strength	Force	Interne	Caractéristique constituant un avantage par rapport aux autres.
W	Weakness	Faiblesse	Interne	Caractéristique constituant un inconvénient par rapport aux autres.
O	Opportunity	Opportunité	Externe	Possibilité d'améliorer la performance ou de développement.
T	Threat	Menace	Externe	Danger de baisse de la performance ou de nuisance à la subsistance sous la forme actuelle.

### Qu'est-ce qu'une analyse *What if* ?

Il s'agit d'une méthode d'analyse structurée, fondée sur le brainstorming qui équivaut à la libre association. Elle consiste à poser un ensemble de questions pertinentes, sous la forme « *Que ferions-nous si... ?* ». Tout comme pour l'analyse SWOT, on examine en premier lieu l'objectif principal afin d'identifier tous les facteurs pouvant l'influencer. L'attention étant ici davantage portée sur la solution, cette méthode permet d'aborder plus vite et plus en détail les éléments pouvant faire défaut. Elle est, par conséquent, tout à fait indiquée pour identifier des mesures de contrôle.

### Phase PLAN – Étape 3 en pratique : évaluations ex ante

Lors de la définition des objectifs, indicateurs, normes et mesures de contrôle, cela vaut souvent la peine d'examiner le fonctionnement, le contenu, l'acceptation, l'impact etc. de ceux-ci avant de les intégrer de manière effective aux opérations.



#### Étapes :

1. Étudier la nécessité d'une évaluation ex ante. Celle-ci va dépendre de l'impact ou du champ d'application de l'objet de l'évaluation.
2. Réaliser l'évaluation en partant des questions ci-dessus.
3. Corriger si nécessaire.

## La phase d'exécution (DO)

PHASE/ÉTAPE	ACTEURS
Do 4 – activités	Management, collaborateurs centraux
Do 5 – mesure et suivi	Management, collaborateurs centraux
Do 6 – enregistrement des incidents	Collaborateurs centraux

Les trois étapes de cette phase se chevauchent : les prestations sont continuellement mesurées et suivies durant l'exécution des activités. Ainsi, si un incident survient, il peut être enregistré immédiatement.

### Phase DO – Étape 4 : activités

*Outre la production d'un produit ou d'un service, un processus ou un projet a pour but de contribuer à la réalisation des besoins des parties prenantes. En décrivant et en exécutant correctement les activités, on obtient moins de variations indésirables du résultat et on garantit ainsi un niveau de qualité déterminé.*

La phase d'exécution comprend les activités professionnelles normales, soit la réalisation chronologique des processus et l'achèvement des projets. La façon dont les diverses activités sont effectuées pendant cette phase est déterminante pour la qualité de l'output et la quantité d'input. En d'autres termes : l'exécution détermine la conformité, l'économie, l'efficacité et l'efficience des opérations.

Pour obtenir un bon résultat, une première condition est naturellement de suivre à la lettre les procédures et prescriptions pendant l'exécution des activités. Pour ce faire, des directives claires et un bon accompagnement des chefs directs et des cadres moyens sont nécessaires.

### Phase DO – Étape 4 en pratique : activités

Dans certains cas, les objectifs génériques de contrôle interne devront être poursuivis via l'introduction de procédures de travail obligatoires pour certaines activités précises. Dans d'autres cas, c'est surtout l'organisation ou les facteurs de type culturel qui interviendront. Les objectifs génériques sont envisagés à un niveau dépassant les activités individuelles, c'est-à-dire dans les divers domaines d'environnement de contrôle décrits dans le cadre de référence COSO. La gestion du changement est une technique simple pour appliquer des modifications transversales au sein d'une organisation.

## Phase DO – Étape 5 : mesure et suivi

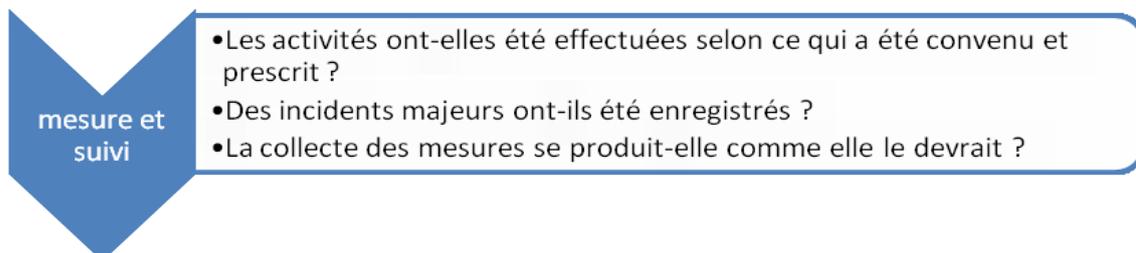
Le mesurage à proprement parler doit être précis. Il ne peut être question de retravailler les mesures de façon à ce que le résultat présenté soit meilleur que ce qu'il est en réalité. Ceci serait contraire à tous les objectifs génériques du contrôle interne. Voilà pourquoi un bon suivi est nécessaire.

*Dans le cadre du contrôle ex-post, les organes de contrôle externe vont étudier minutieusement le mode de mesurage. Par conséquent, l'organisation doit consacrer une attention suffisante au respect des prescriptions et instructions liées aux divers éléments du système de mesure.*

*Les organisations dont les services sont décentralisés ou extérieurs, doivent consacrer une attention particulière à cet aspect.*

## Phase DO – Étape 5 en pratique : mesure et suivi

Le mode de mesurage et sa périodicité ont déjà été abordés et fixés durant la phase de planification.



On accumule, durant cette étape, les informations de base qui seront examinées dans la phase d'analyse. Le suivi incombe principalement aux cadres moyens et aux chefs directs en particulier, car leur contrôle permanent de la bonne exécution des activités et de l'atteinte des objectifs voulus par les outputs, favorise un bon monitoring et renforce la maîtrise des risques. Le cadre supérieur joue également un rôle prépondérant car il doit s'assurer que le système de mesure est utilisé à bon escient.

## Phase DO – Étape 6 : enregistrement des incidents

*Un système centralisé de gestion des incidents n'est pas indispensable mais peut considérablement contribuer à l'identification des risques et à l'estimation de normes réalistes pour les indicateurs de performance et autres.*

L'organisation détermine elle-même le besoin en matière d'enregistrement des incidents ainsi que les modalités et le traitement de ceux-ci. Il en va de même pour les activités, les données enregistrées et les *acteurs* intervenants dans ce processus.

*Le but final de la gestion des incidents est de fournir des données de performance et de suivre les problèmes en vue de préparer, de manière minutieuse, les analyses de performances et de risques. La gestion des incidents offre des possibilités à la fois en matière de contrôle interne et de contrôle de gestion.*

En outre, conserver systématiquement une trace des incidents offre l'avantage de pouvoir consulter un historique des solutions par problème. Or, ce type d'information est très précieux pour l'accumulation du savoir relatif au fonctionnement de l'organisation et de ses processus. De plus, cela permet d'évaluer de manière plus approfondie les responsabilités par rapport aux problèmes. Ceci afin d'éviter, dans une optique d'efficacité, que l'on propose et essaie d'abord une série de solutions moins adaptées.

*L'organisation ne doit toutefois pas perdre de vue que tout système de gestion des incidents doit avoir du sens. En effet, l'enregistrement est uniquement un moyen de contrôle de l'information, pas un but en soi.*

### Phase DO – Étape 6 en pratique : enregistrement des incidents

Le schéma ci-dessous constitue un point de départ possible.

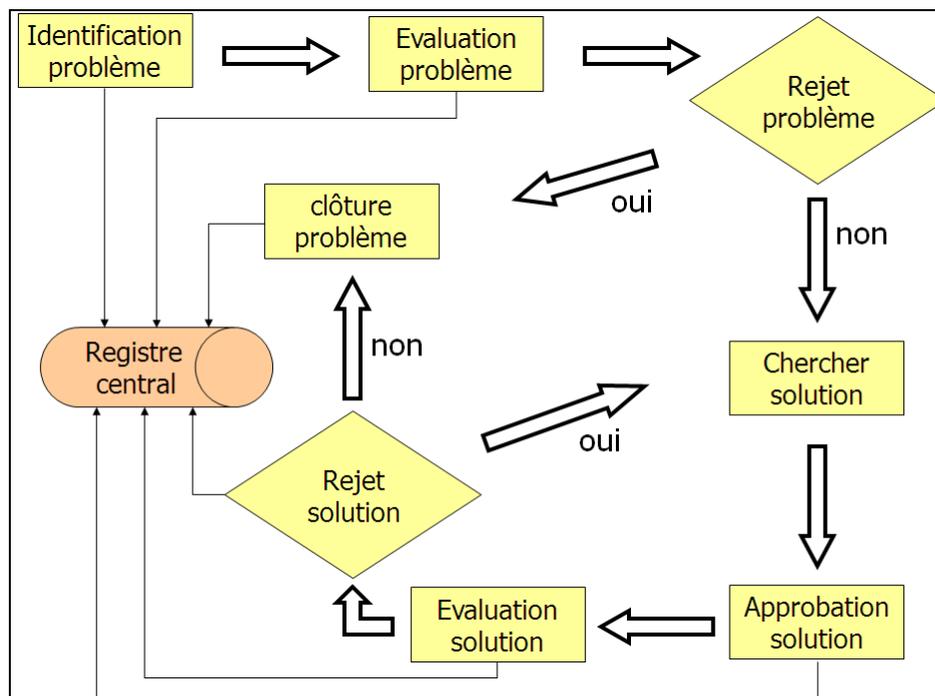


Figure 9 : enregistrement des incidents

Exemple de données enregistrées :

- une fois le problème identifié : description, numérotation, type, date, qui, où, ...
- une fois le problème évalué : gravité, impact, urgence,...
- une fois la solution proposée approuvée : description, numérotation, type, date d'approbation, qui, date de la prochaine évaluation, ...

- une fois la solution proposée évaluée : résultat, efficacité, éventuellement date de la prochaine évaluation,...
- en cas de rejet d'une solution : causes du non-fonctionnement de la solution initiale, date limite pour une nouvelle solution, ...
- une fois le problème solutionné : date, qui, motifs (rejeté, résolu), ...

Les incidents répétés indiquent un problème structurel et peuvent, dès lors, être traités en tant que risque dans le système de contrôle interne. La gestion centralisée des incidents peut fournir des informations quant à l'impact et à la fréquence du problème. Non seulement ces données sont intéressantes dans le cadre de l'analyse de risque mais elles peuvent contribuer de manière significative à la définition de mesures de contrôle ciblées. Ces précieuses informations peuvent, en plus, être utilisées pour déterminer les indicateurs de performance ainsi que leurs normes connexes.

## La phase de vérification (CHECK)

PHASE/ÉTAPE	ACTEURS
Check 7 – analyse de la performance	Management, collaborateurs centraux
Check 8 – identification des risques	Collaborateurs centraux
Check 9 – analyse des risques	Management, collaborateurs centraux

### Phase CHECK – Étape 7 : analyse de la performance

Au moment d'élaborer le système de contrôle interne (phase de planification), une organisation doit se demander si le plan de management existant ainsi que la balanced scorecard (BSC) y afférente contiennent suffisamment d'éléments SMART pour donner une image fidèle des prestations réelles.

Cette phase du projet sert également à documenter les premiers facteurs d'analyse : descriptions de processus, identification préliminaire des risques. C'est ainsi qu'est assemblé le matériel de base qui servira à réaliser une première analyse cyclique de résultats et de risques annexes.

*Lors de l'analyse périodique des résultats, on examine avec soin les objectifs qui ne sont pas complètement atteints. Ceci fait partie du contrôle de gestion et relève des tâches ordinaires de la direction.*

*Le dirigeant concerné a ici pour but d'étudier, avec ses collaborateurs, les raisons impliquant les (moins bonnes) prestations.*

### Phase CHECK – Étape 7 en pratique : analyse de la performance

analyse des  
résultats

- Quels résultats ont été obtenus pendant la période écoulée ?
- Dans quelle mesure mes objectifs ont-ils été atteints ?
- Quel est le rapport avec les résultats de la période antérieure ?

Étapes :

1. Collecter toutes les informations relatives aux résultats atteints. Pour obtenir une image réaliste et mesurable des résultats, il faut un bon planning et des indicateurs de performance correctement formulés. Si cette image est trop floue, cela constitue un risque pour la direction qui devra prendre des décisions sur base d'une situation peu claire. Dans ce cas, il est recommandé d'améliorer le système de mesure dans la phase de réaction.
2. Mettre les réalisations et les objectifs en corrélation : c'est le cœur du contrôle de gestion. Une organisation mature au niveau du contrôle interne et du contrôle de gestion parviendra à expliquer ses résultats dans les détails. Si le résultat atteint est resté en-deçà des espérances, c'est que des événements ayant entravé la réalisation des objectifs sont intervenus. Ces événements sont des manifestations de risques et doivent être éclaircis.
3. Dans une optique d'efficacité, il est également conseillé de comparer les résultats avec ceux de la période antérieure. Une analyse des raisons de la meilleure performance de l'organisation procurera des informations de gestion importantes pour la direction et contribuera au développement stratégique de l'organisation. Si la performance s'est révélée moins bonne que la fois précédente, l'étude de sa cause permettra d'expliquer ce qu'il a manqué pour que des solutions adéquates soient trouvées. Pour mesurer l'efficacité de la façon la plus appropriée, il faut suivre le coût unitaire périodique de la production.

### **Phase CHECK – Étape 8 : identification des risques**

La première étape pour la maîtrise des risques est l'identification des éléments entravant l'atteinte des objectifs. En effet, si un résultat préétabli n'est pas atteint, cela suggère que des problèmes sont survenus. Ces problèmes constituent la manifestation des risques et il importe de nommer et de documenter ces derniers. Toutefois, les nommer ne suffit pas car un risque peut avoir différentes causes.

*De nouveaux risques peuvent survenir au fur et à mesure que les circonstances changent. Les facteurs déterminants ou les causes d'un risque peuvent aussi évoluer. Voilà pourquoi il importe de parcourir régulièrement le cycle de risque. L'intégrer au cycle de gestion va de soi car l'analyse des résultats entraînera directement l'identification des risques et, si nécessaire, leur (ré)évaluation.*

De cette façon, le système de contrôle interne est construit de manière systématique et sans requérir un investissement trop important du personnel. Petit à petit, une base de données se crée d'elle-même et peut être utilisée pour intégrer préventivement certains contrôles ou mesures.

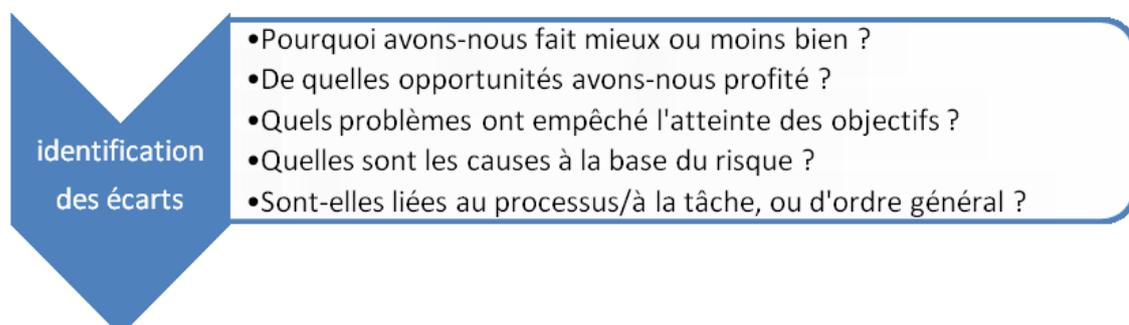
*Un management gap n'est pas toujours la conséquence d'un incident opérationnel. Les causes structurelles potentielles ne manquent pas : déficit d'objectifs SMART, normes insuffisamment élaborées, système de mesure lacunaire, procédures non suivies, etc. Il vaut mieux, dans de tels cas, se concentrer sur une meilleure formulation des objectifs et/ou normes, des KPI pertinents, la responsabilisation du personnel, la formation, etc.*

Autrement dit, les causes de résultats moins bons qui ne découlent pas directement d'un incident opérationnel unique, trouvent leur origine dans ce qu'on appelle l'environnement de contrôle. En particulier, lorsqu'un incident a des conséquences juridiques ou budgétaires indésirables, cela vaut la peine d'examiner la nécessité d'une mesure spécifique préalable pour le processus concerné. Dans d'autres cas, il s'avère souvent plus efficace de prendre une ou plusieurs mesure(s) générale(s) appliquée(s) à l'ensemble de l'organisation<sup>9</sup>.

### **Phase CHECK – Étape 8 en pratique : identification des risques**

La méthodologie du Management Support a recours à la description de processus basée sur les rôles, appelée Diabolo<sup>10</sup>, où sont également repris les outputs intermédiaires, à savoir les prestations intermédiaires de chaque activité prise séparément. Ces tableaux permettent d'avoir sous les yeux, à cette phase, les normes de performance à un degré plus détaillé pour opérer plus facilement l'identification des risques. Les risques associés à une activité découlent directement de la formulation de l'objectif et de celle des outputs intermédiaire et final d'un processus, d'où l'importance d'objectifs, de normes SMART et d'une fiche processus claire.

La phase de départ du système de contrôle interne sert à collecter le matériel de base. Partant des activités, les risques sont identifiés sur la base d'incidents survenus par le passé. À la boucle suivante du cycle de gestion – selon la périodicité fixée à la phase de planification - de nouveaux risques sont identifiés à partir de problèmes survenus pendant la période considérée. Dans cette optique, un système d'enregistrement d'incident<sup>11</sup> peut constituer une aide.



<sup>9</sup> Voir Le cœur de la méthodologie du Management Support : améliorer l'environnement de contrôle

<sup>10</sup> Voir phase PLAN – étape 1 en pratique.

<sup>11</sup> Voir phase DO – étape 6 en pratique.

#### Étapes :

1. Rechercher la nature du problème. En cas d'analyse orientée sur le résultat, il est conseillé de d'abord établir à quel niveau se situe le problème : dans l'objectif en soi, dans le système de mesure ou dans les activités. Après le premier passage des phases d'analyse et de réaction, une reformulation des objectifs ou un ajustement du système de mesure peut être effectué lors de la phase de planification suivante, en fonction des besoins.
2. Identifier les risques liés aux activités pouvant empêcher d'atteindre l'objectif du processus. Si, par exemple, l'objectif est décrit de manière plutôt vague, comme suit : « délivrer un permis correctement établi dans les délais impartis », des normes doivent être édictées de manière SMART pour rendre l'objectif mesurable. La phase PLAN constitue le moment adéquat. Divers critères doivent stipuler ce que signifie un permis « correct » et d'autres critères doivent renvoyer aux délais mentionnés. En réalité, ces critères constituent des indicateurs. S'ils ne sont pas modifiés fréquemment, ils peuvent être repris dans la formulation de l'objectif. Dans un environnement plus dynamique, il vaut mieux les conserver en tant qu'indicateurs. Dans tous les cas, les risques sont identifiés par rapport au non-respect des critères. Par exemple : le risque R1 est « délai non tenu ».
3. Identifier les risques liés aux inputs et outputs finaux et intermédiaires d'un processus. En général, l'output final d'un processus doit satisfaire à des critères de qualité déterminés. Les inputs et outputs intermédiaires doivent eux aussi remplir toutes sortes de critères pour produire, de manière efficiente, un output final de qualité. Les critères utilisés déterminent la formulation des risques qui y sont liés : en effet, le risque représente la non-atteinte du critère préétabli. En améliorant de manière systématique la formulation, on renforce le système de contrôle interne parce que ceci amène à la concrétisation et à la mesurabilité des objectifs.
4. Déterminer les causes sous-jacentes au problème. L'intérêt de ceci réside dans le fait qu'éviter un risque nécessite souvent une autre approche basée sur la cause de celui-ci.

Par exemple : pour le risque « délai non tenu », il existe plusieurs causes possibles à l'origine du non-respect du délai : « absence de personnel », « problèmes techniques ICT », « input nécessaire non reçu à temps », « input nécessaire non conforme aux exigences », « négligence du personnel », etc. ....

Les risques stratégiques peuvent être identifiés au moyen d'une analyse SWOT ou d'un Diabolo. Eventuellement cela peut se faire à l'aide du modèle d'identification de risque (MIR)

du SPF Mobilité. Il est possible d'évaluer les risques stratégiques ainsi identifiés en suivant la même méthodologie que celle appliquée pour les risques opérationnels.

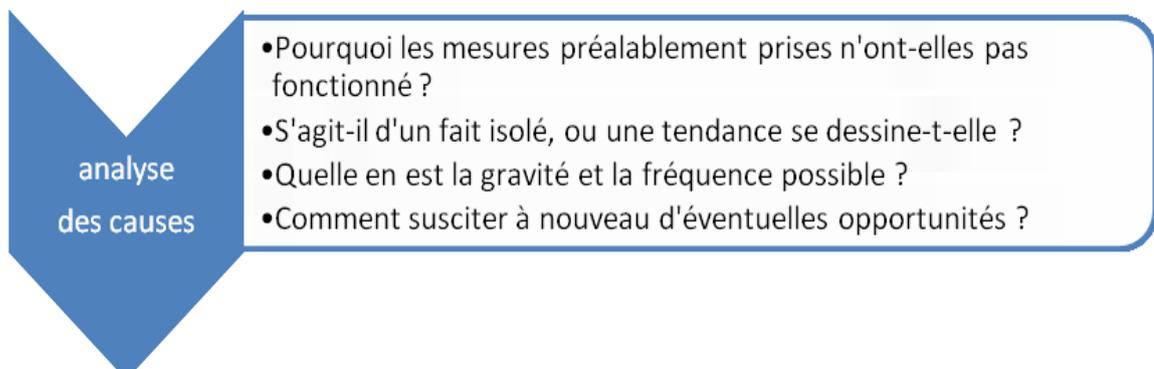
### Phase CHECK – Étape 9 : analyse des risques

*Pour gérer un risque, il faut s'attaquer aux causes qui sont à l'origine de celui-ci. Si la cause fait partie des facteurs de risque déjà traités, alors les mesures existantes doivent être rectifiées ou étendues. S'il s'agit d'un nouveau problème, il faut examiner comment on peut parvenir à le maîtriser.*

Pour trouver une solution, les réunions de travail, les concertations et les entretiens sont les techniques les plus indiquées. Le degré de risque est finalement déterminé pour chaque cause. Celui-ci est constitué d'une part par l'impact ou la gravité d'un problème et d'autre part par la probabilité ou la chance que ce problème survienne. Le degré de risque permet d'estimer et de classer les risques, ainsi que d'établir une première fois les priorités. Déterminer des priorités sur la base du degré de risque n'est pas obligatoire mais la possibilité en est offerte au cas où, par manque de temps, la direction déciderait de limiter l'analyse approfondie aux risques présentant un degré de risque élevé.

Au cours de la phase de projet, soit au lancement du système de contrôle interne, le service doit définir les causes les plus probables liées aux risques identifiés, de manière à alimenter une première fois le système de contrôle interne. On crée ainsi la liste des causes qui représentera le cadre de référence du cycle de gestion; l'analyse des résultats sera confrontée à cette liste.

### Phase CHECK – Étape 9 en pratique : analyse des risques



La méthode classique pour analyser les risques consiste à déterminer le degré de risque.

Le mode de calcul le plus courant de celui-ci est : Degré de risque = Impact x Probabilité.

Au fil du temps, l'enregistrement des incidents<sup>12</sup> peut fournir une banque de données permettant de quantifier l'impact et la probabilité d'un risque.

En l'absence de données chiffrées, on peut toutefois avoir recours à une échelle qualitative. Il est conseillé de reprendre, dans ce cas, un nombre pair d'options de choix. En ne mettant pas de valeur médiane, on oblige l'utilisateur ou l'évaluateur à se prononcer de manière positive ou négative à propos d'un risque.

Exemple de valeurs qualitatives :

ÉCHELLE	IMPACT	PROBABILITÉ
1	Limité	Improbable
2	Faible	Peu probable
3	Élevé	Probable
4	Grave	Très probable

Une analyse qualitative donne de meilleurs résultats lorsqu'elle est effectuée par plusieurs personnes. Le Diabolo offre la possibilité de la réaliser en groupe ou de manière individuelle.

Dans le cas d'une approche individuelle, les écarts d'évaluation significatifs apparaissent directement, après quoi le dirigeant peut décider quels points seront débattus en table ronde afin de parvenir à un consensus.

L'approche de groupe pour l'évaluation des risques présente un avantage: elle permet d'éliminer immédiatement d'éventuelles différences d'interprétation.

En effet, dans le cas d'une approche individuelle, la suppression ultérieure des écarts, qui sera faite en commun, pourra susciter chez certains une impression d'interrogatoire. Cependant, il est possible que pendant la phase individuelle l'attention soit moins soutenue puisqu'une mise en commun viendra de toute façon.

Une deuxième raison, bien plus importante, de choisir l'approche de groupe est liée à l'environnement de contrôle du cadre de référence COSO. En effet, l'approche de groupe laisse place à la communication, chacun pouvant s'exprimer et s'ouvrir à d'autres avis et façons de dire. Ceci stimule l'implication et l'engagement des collaborateurs et les sensibilise à la poursuite du développement du système de contrôle interne. De plus, la discussion de groupe peut amener à une amélioration de l'identification des risques.

---

<sup>12</sup> Voir phase DO – étape 6 en pratique.

Étapes :

1. Choisir une approche individuelle ou collective. Il n'existe pas de règle empirique régissant ce choix. Généralement, la disponibilité du personnel concerné constitue le facteur décisif. Si l'approche individuelle est choisie, il importe de parcourir les différentes évaluations et de discuter en groupe des éventuels grands écarts. Pour cela, les réunions de travail, les concertations et les entretiens sont les techniques les plus indiquées.
2. Étudier les causes sous-jacentes à chaque risque. S'il s'agit d'un risque identifié lors du cycle précédent, il faut se demander pourquoi les mesures introduites par le passé n'ont pas fonctionné, ou pourquoi elles n'ont pas été appliquées. Les raisons trouvées peuvent être considérées comme des causes complémentaires du risque et, par conséquent, abordées de la même façon.
3. Déterminer le degré de risque en fonction de chacune de ses causes en estimant d'une part son impact et d'autre part sa probabilité.

L'évaluation des risques n'est pas une science exacte mais repose en grande partie sur les valeurs culturelles de l'organisation et sur la sensibilité des dirigeants.

Figure 10 : exemple de tableau de risques couplé aux activités décrites dans un Diabolo<sup>13</sup>

taal/langue (NL/F):		F							
Référence processus	DG1.01	Objectif stratégique	SD01	Impact		Probabilité		Degré de risque	
Nom du processus	gérer les archives	Objectif opérationnel	OD04	Impact		Probabilité		Degré de risque	
Objectif du processus	garder les pièces archivées de façon sécurisée pendant 10 années calandrier	Propriétaire	DG1	Impact		Probabilité		Degré de risque	
N°Act.	Activité	Risque	Cause	Réf. Risque	Impact	Probabilité	Degré de risque		
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	fumer dans les archives	DG1.01.R6	4	2	8		
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	propagation d'incendie venant d'un autre local	DG1.01.R7	4	2	8		
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	feu causé par câbles électriques vétustes	DG1.01.R8	3	3	9		
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	incendie volontaire	DG1.01.R9	4	1	4		
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	porte de sécurité pas fermée	DG1.01.R10	4	3	12		
1	sécuriser les pièces archivées	perte par dégats des eaux	inondation de l'extérieur	DG1.01.R11	3	1	3		
1	sécuriser les pièces archivées	perte par dégats des eaux	inondation causée par les pompiers	DG1.01.R12	3	1	3		
1	sécuriser les pièces archivées	perte par dégats des eaux	rupture des tuyaux d'eau	DG1.01.R13	3	2	6		

La référence du risque consiste ici en un simple numéro d'ordre croissant commençant par la référence du processus et le numéro de l'activité.

Bien que les pertes dues à un incendie soient les mêmes, à savoir la perte de pièces d'archive, le risque est estimé différemment selon la cause sous-jacente :

- Les risques R6, R9 et R10 sont considérés comme graves parce qu'ils sont associés à un comportement inacceptable ne correspondant pas à la culture de l'organisation.
- Le risque R10 montre une certaine nonchalance vis-à-vis des directives en place et constitue, par conséquent, le risque le plus grave pour l'objectif et l'activité considérés. Il recevra très probablement un traitement prioritaire.
- Le risque R7 est jugé grave parce que l'incendie concerne aussi d'autres parties de l'organisation.
- La probabilité plus haute attribuée au R8 est liée aux doutes que suscite la sécurité des câbles vétustes.

<sup>13</sup> Ceci est un exemple simple et fictif. Le but étant de montrer les différentes composantes du tableau des risques et non pas de juger le contenu dudit tableau.

## La phase d'ajustement (ACT)

PHASE/ÉTAPE	ACTEURS
Act 10 – analyse des mesures	Management, collaborateurs centraux
Act 11 – validation des mesures	Management
Act 12 – application des mesures	Management, collaborateurs centraux

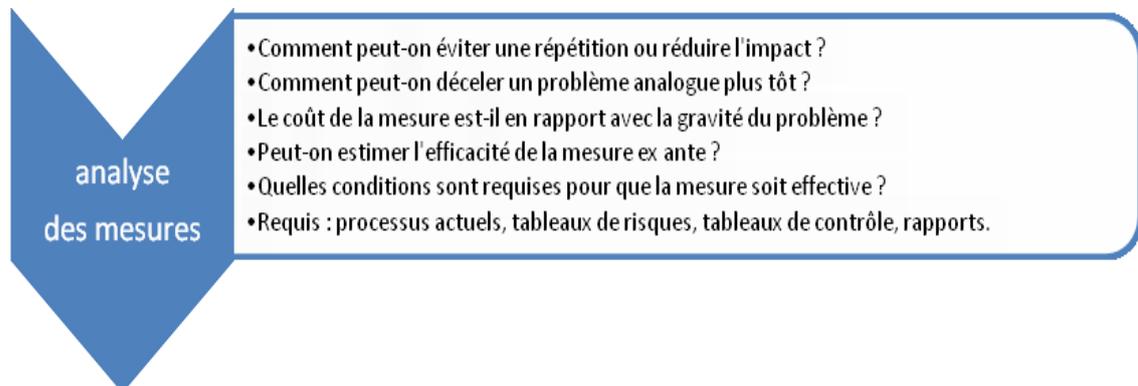
### Phase ACT – Étape 10 : analyse des mesures

Une fois que le degré de risque a été déterminé, une série de mesures peuvent être définies en tenant compte de la volonté de plus ou moins agir sur l'impact ou la probabilité du risque et, en particulier, sur les causes à son origine. On décide comment agir sur le risque en fonction de la nature de celui-ci, des possibilités et des priorités du management .

Les mesures de détection sont des alarmes basées sur des indicateurs et/ou d'autres formes de rapportage. Leur rôle est de détecter des événements indésirables. Les mesures correctrices atténuent l'impact ou les effets néfastes d'un risque. Quant aux mesures préventives, elles réduisent la probabilité ou la chance que le risque se produise.

*L'analyse des mesures comprend plusieurs aspects. L'organisation doit avant tout s'assurer du caractère approprié de la mesure et de son bon fonctionnement. Ensuite, ses effets potentiels sur le reste de l'organisation doivent être étudiés. Une mesure peut en effet livrer de bons résultats à l'égard d'un problème spécifique mais avoir, en parallèle, un impact négatif sur d'autres domaines, en faisant ainsi surgir de nouveaux risques ou renforçant des risques connus.*

## Phase ACT – Étape 10 en pratique : analyse des mesures



Les mesures peuvent revêtir toutes sortes de formes, selon la nature et l'ampleur du problème sous-jacent ou les besoins.

### Exemples :

- Adapter un objectif s'il ne comble plus les besoins.
- Corriger un indicateur ou sa norme s'ils n'ont pas été bien définis.
- Adapter un objectif ou un indicateur parce qu'un autre niveau de performance est rendu nécessaire par des circonstances modifiées.
- Corriger un processus si la nature ou la succession des activités n'est pas optimale.
- Concrétiser ou réviser des conventions passées entre divers services en vue d'améliorer la prestation réciproque de services, la qualité de l'input/output ou la circulation des informations.
- Recycler une partie du personnel afin d'accroître la productivité ou la qualité des services prestés.
- Rédiger des instructions de travail pour amener à un nombre plus limité d'erreurs de traitement.
- Insérer des points de contrôle pour éviter les fautes ou les fraudes.
- Organiser une formation ou un séminaire pour sensibiliser le personnel ou parfaire les compétences.
- Actualiser un instrument ou une application pour en améliorer l'ergonomie.
- Élargir le système de monitoring parce que les résultats ne peuvent pas être mesurés avec suffisamment de précision.

Quand un risque n'est pas lié à un processus spécifique et qu'il concerne l'entièreté ou une grande partie de l'organisation, il est recommandé de le traiter à un niveau global. Dans ce cas, le problème est évalué par un groupe de travail dépassant le processus et couplé à une ou

plusieurs dimension(s) de l'environnement de contrôle interne. Ensuite, les mesures à prendre sont englobées dans des actions ou projets d'amélioration.

Au fil du cycle de gestion suivant, l'analyse des résultats et des risques est récupérée pour évaluer le succès, ou non, des mesures et des projets d'amélioration mis en place.

Étapes :

1. Le management exprime sa préférence quant à l'approche à adopter pour les risques analysés. Pour des raisons d'efficience, il est parfois indiqué de déterminer, avant même la définition des éventuelles mesures à prendre, la meilleure façon d'aborder un risque et ses causes sous-jacentes. La nature du risque, de même que les priorités stratégiques sur lesquelles le management se concentre, déterminent si ce sera l'impact ou la probabilité du risque qui sera abordé.
2. Développer de nouvelles mesures ou améliorer celles en place pour réduire l'impact d'un risque.
3. Développer de nouvelles mesures ou améliorer celles en place pour réduire la probabilité d'un risque.
4. Identifier des indicateurs permettant de suivre le fonctionnement d'une mesure.
5. Estimer les effets et les conséquences d'une mesure. Une évaluation ex ante peut s'avérer utile en la matière.
6. Déterminer la vulnérabilité de l'organisation à l'égard du facteur de risque considéré en tenant compte de l'analyse des mesures.

L'analyse des mesures suit le plus souvent immédiatement l'évaluation des risques. Les deux activités sont effectuées par les mêmes personnes puisqu'une connaissance pratique des activités est nécessaire dans les deux cas. Il se peut toutefois que dans certains cas, à certains moments précis ou dans des organisations de très grande taille, ce principe ne soit pas respecté. En effet, la question de la vulnérabilité autorise un décalage entre l'analyse des risques et l'analyse des mesures, ce qui rend possible de tester des mesures dans la pratique et de ne les évaluer en profondeur qu'au bout d'un certain temps. Par exemple, à la fin de la boucle suivante du cycle de gestion. Après plusieurs cycles ou lorsque l'existence et le fonctionnement de la mesure sont largement reconnus, celle-ci peut être retirée de l'analyse de vulnérabilité et totalement intégrée à l'analyse des risques. Cela signifie que la mesure originale est identifiée en tant que cause possible d'un risque et que celui-ci se produirait si la mesure n'était pas appliquée ou pas appliquée correctement. Ainsi, l'analyse de vulnérabilité peut être reprise pour estimer les éventuels besoins en mesures supplémentaires.

Figure 11 : même exemple de tableau de risques comprenant les mesures de contrôle :

taal/langue (NL/F):		F									
Référence processus	DG1.01	Objectif stratégique	SD01								
Nom du processus	gérer les archives	Objectif opérationnel	OD04								
Objectif du processus	garder les pièces archivées de façon sécurisée pendant 10 années calendrier	Propriétaire	DG1								
N°Act.	Activité	Risque	Cause	Réf. Risque	Impact	Probabilité	Degré de risque	Mesure de maitrise	Vulnérabilité	Exposition	Priorité
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	fumer dans les archives	DG1.01.R6	4	2	8	autocollant interdiction de fumer; porte de sécurité	1	8	Faible
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	propagation d'incendie venant d'un autre local	DG1.01.R7	4	2	8	système Sprinkler dans d'autres locaux	1	8	Faible
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	feu causé par câbles électriques vétustes	DG1.01.R8	3	3	9	équipement électrique contrôlé en 1996	2	18	Moyenne
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	incendie volontaire	DG1.01.R9	4	1	4	porte de sécurité placée	1	4	Faible
1	sécuriser les pièces archivées	perte à cause d'incendie	porte de sécurité pas fermée	DG1.01.R10	4	3	12		0	48	Elevée
1	sécuriser les pièces archivées	perte par dégats des eaux	inondation de l'extérieur	DG1.01.R11	3	1	3		0	12	Moyenne
1	sécuriser les pièces archivées	perte par dégats des eaux	inondation causée par les pompiers	DG1.01.R12	3	1	3		0	12	Moyenne
1	sécuriser les pièces archivées	perte par dégats des eaux	rupture des tuyaux d'eau	DG1.01.R13	3	2	6	procédure pour signaler les fuites d'eau	3	18	Moyenne

Vu que la majorité des organisations ne dispose pas de données chiffrées, une approche qualitative s'impose. On examine dans quelle mesure l'activité est vulnérable par rapport à un risque donné en tenant compte des mesures prises. Pour ce faire, on a recours à une échelle qualitative allant de 1 (très peu vulnérable) à 4 (très vulnérable). C'est l'exposition (degré de risque x vulnérabilité) qui détermine si le risque et la cause à son origine doivent être traités de manière prioritaire. La décision finale revient au management.

- Les risques R6, R7 et R9 paraissent bien couverts et obtiennent le facteur de vulnérabilité le plus bas. L'exposition étant identique au degré de risque, le risque obtient par conséquent une priorité faible.
- Le risque R8 est déjà doté d'une mesure dont l'efficacité est cependant douteuse. Par conséquent, l'activité se voit attribuer une exposition moyenne.
- Le risque R10 est un ajout récent provenant, par exemple, du fait qu'il est ressorti, d'une analyse antérieure ou d'un audit, qu'une mesure existante (voir R6 et R9) n'était pas toujours bien suivie. Le haut degré de risque ainsi que la grande vulnérabilité qui en découlent, entraînent une priorité très élevée.
- Par leur degré de risque initial peu élevé, les risques R11 et R12 reçoivent une priorité moyenne. Le management doit décider si le risque est acceptable ou non.
- Bien que pourvu d'un degré moyen, le risque R13 est assorti d'une incertitude manifeste quant à l'efficacité de la mesure relative. Le niveau de vulnérabilité qui en découle, fait de R13 un autre risque prioritaire.

## Phase ACT – Étape 11 : validation des mesures

Dans la pratique, le succès d'une mesure dépend en grande partie de la manière selon laquelle elle est effectivement suivie.

*Voilà pourquoi la validation des mesures à prendre constitue l'une des étapes les plus importantes pour leur application. Elle reflète la vision du management à l'encontre de situations indésirables et incarne sa volonté d'agir pour y remédier.*

## Phase ACT – Étape 11 en pratique : validation des mesures

validation  
des mesures

- Veut-on plutôt agir sur l'impact ou sur la probabilité ?
- Laquelle des mesures proposées est la plus rentable ?
- Laquelle des mesures proposées est la plus facile à mettre en œuvre ?
- La mesure bénéficie-t-elle d'un soutien suffisant ?
- Laquelle des mesures proposées aura l'effet le plus rapide ?

Étapes :

1. Choisir les mesures à appliquer. C'est le dirigeant concerné qui doit prendre cette décision sur la base de l'exposition à un risque et de la priorité qui est par conséquent attribuée à celui-ci. En général, ce choix dépend en partie des moyens que les diverses mesures requièrent ainsi que de considérations stratégiques.
2. Valider les mesures. La validation constitue un signal puissant et a une répercussion sur l'environnement de contrôle parce que le management pointe ainsi clairement les risques qu'il juge indésirables, et cela sensibilise le personnel et le met davantage sur ses gardes.

## Phase ACT – Étape 12 : application des mesures

Certaines mesures consistent simplement en de petites améliorations et instructions, alors que d'autres peuvent impliquer des modifications significatives des activités.

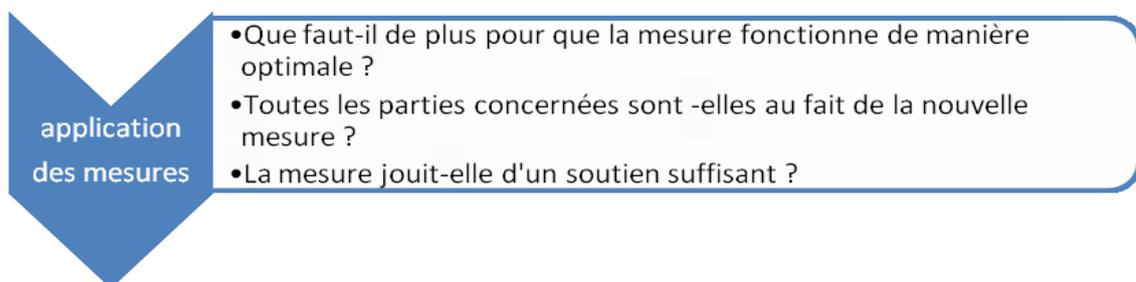
*Tout changement entraîne toujours l'inquiétude d'une partie du personnel. Dans ce cas, les principes du « change management », ou gestion du changement, peuvent apporter un certain soulagement.*

### En quoi consiste le « *change management* » ?

Il s'agit d'une technique selon laquelle on augmente le taux de réussite d'un projet de changement. Les principaux obstacles lors de l'introduction de changements dans une organisation sont constitués par les collaborateurs, leurs habitudes, les problèmes personnels et le temps disponible. Ceci s'explique par le fait que tout changement structurel crée une certaine incertitude quant aux conséquences sur la position et les tâches de l'individu. Le changement est uniquement apprécié si toute forme d'incertitude en est écartée.

Par conséquent, la première étape de la gestion du changement consiste en une bonne analyse du problème. Dans le cadre de la maîtrise interne, ceci intervient généralement au cours de l'identification et de l'analyse des risques. Lorsque des changements importants sont réalisés, il est conseillé d'effectuer une analyse des parties prenantes. Cette analyse a pour but de lister les éventuels effets du changement proposé sur les attentes de chaque partie ou groupe de parties concernés. L'analyse du problème indique la nécessité du changement, tandis que l'analyse des parties prenantes permet de proposer des solutions globalement acceptables. Cet équilibre est au cœur du *change management*. Celui-ci requiert en outre une vision claire et le soutien du management, de même qu'une bonne politique de communication intégrant une vaste palette de possibilités de couplage.

### **Phase ACT – Étape 12 en pratique : application des mesures**



#### Étapes :

1. Introduire d'éventuels ajustements pour satisfaire aux conditions requises. Une évaluation ex ante de la mesure peut fournir l'information nécessaire à cet égard.
2. Soigner la communication. Attirer l'attention de tous les collaborateurs sur les nouvelles mesures et leurs critères. Veiller à ce que chacun adhère aux éventuelles nouvelles techniques et procédures. Avoir recours aux principes du *change management* pour atténuer les possibles réticences.
3. Assurer un encadrement, un suivi et un feed-back au début, de manière à ce que les nouveautés fassent l'objet d'une attention suffisante pendant la phase d'exécution.

## Le rapportage : l'amorce d'un nouveau cycle

Comme tous les autres aspects d'un système de contrôle interne, le rapportage doit être construit en fonction des exigences.

Le *Diabolo* est l'outil le plus adéquat dans la maîtrise des risques opérationnels au niveau des cadres moyens et en particulier des chefs de service. C'est eux qui sont responsables du bon fonctionnement des activités opérationnelles. Par conséquent, l'actualisation régulière des informations présentes dans les Diabolos leur appartient aussi.

Les Diabolos sont cruciaux pour l'interprétation des résultats. Le chef de service se sert des informations en lien avec les activités, les risques, les mesures de contrôle et les incidents pour effectuer l'évaluation d'une période. Ces informations combinées aux données fournies par le système de mesurage forment la base du rapportage vers le niveau hiérarchique supérieur.

Ce niveau hiérarchique a lui aussi des objectifs et devra, par conséquent, évaluer de manière périodique les résultats obtenus. Cela suppose un suivi des résultats et une maîtrise des risques à son propre niveau. En fonction des préférences et des besoins de détail, on pourra se contenter d'un Diabolo simplifié ou choisir d'effectuer une analyse SWOT<sup>14</sup> pour l'identification des risques. Il est possible d'évaluer les risques stratégiques ainsi identifiés en suivant la même méthodologie que celle appliquée pour les risques opérationnels.

Cette cascade de rapportages se répète à chaque niveau de l'organisation, du chef de service qui gère des Diabolos détaillés au dirigeant de plus haut niveau. Cette approche est, dans une large mesure, autorégulée :

- Une utilisation maximale de l'information provenant des niveaux inférieurs;
- Des informations complémentaires peuvent être demandées en fonction de la situation. Ce qui mène éventuellement à un ajustement du rapportage périodique;
- Un besoin d'information qui n'est pas fourni par le niveau inférieur engendre l'élaboration d'un système de rapportage à son propre niveau. Ceci s'inspirant du concept qui veut que « Le tout est plus que la somme de ses parties » ;
- Le besoin en rapportage de son propre niveau et les informations exigées par le niveau supérieur déterminent le besoin de détail pour l'information et le suivi des risques ;
- Après un certain nombre de rapportages, l'organisation évoluera d'elle-même vers le mode de rapportage le plus adéquat pour elle.

---

<sup>14</sup> Voir phase Plan – étape 3

Le schéma suivant décrit cette structure de reporting

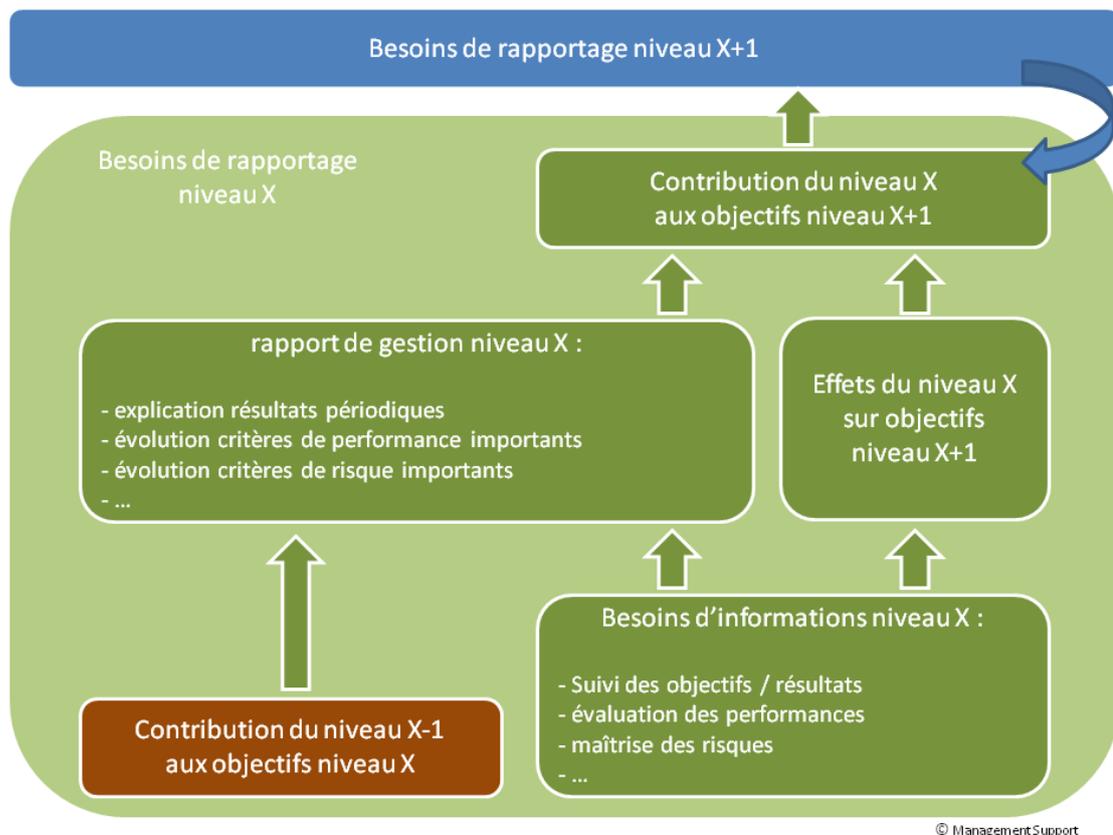


Figure 12 : schéma de reporting

Le schéma démontre les besoins de reporting pour un niveau 'X'. Ces besoins contiennent 3 éléments :

- 1) L'aperçu et l'évaluation du propre niveau 'X'
- 2) La contribution du niveau hiérarchique inférieur (X-1) aux objectifs du niveau X
- 3) La contribution du niveau X aux objectifs du niveau hiérarchique supérieur (X+1)

Le premier élément fait référence aux besoins propres du niveau X. Ces besoins sont comblés par le contrôle de gestion et le contrôle interne. Cette information comprend les résultats réalisés par rapport à leur estimation, la maîtrise des activités, la maîtrise des risques et le système de mesurage qui apporte les données nécessaires. Elle englobe tout ce que le dirigeant a besoin pour démontrer la maîtrise de son propre niveau X.

Le deuxième élément a trait à l'échelon inférieur. En effet, le niveau X est responsable hiérarchiquement du niveau inférieur X-1. Celui-ci contribue par conséquent à la réalisation des objectifs du niveau X. C'est au responsable du niveau X-1 à estimer et démontrer cette contribution. La manière dont cela doit se passer est définie, sur base des besoins en reporting du niveau supérieur (voir flèche courbée dans le schéma), en concertation avec les deux échelons. Le moment approprié pour cela est la phase de planification dans laquelle le

lien entre les objectifs, les activités et les moyens nécessaires est fait. De même que les critères de prestations et les indicateurs y afférant sont déterminés<sup>15</sup>.

Ces deux premières facettes du besoins d'informations au niveau X donnent une image complète sur la réalisation des objectifs convenus. Cette image se concrétise par un rapport de gestion dont le contenu a été déterminé par le management. Les rubriques probables sont : une explication des résultats atteints, l'évolution des critères de prestations les plus importants, l'évolution des risques les plus importants, de nouvelles initiatives au niveau de la gestion, etc.

Un tel rapport offre une valeur ajoutée à plusieurs niveaux :

- 1) Lorsqu'il est uniquement utilisé à des fins de rapportage interne, cela contribue à l'évaluation périodique des activités, dans laquelle des périodes successives peuvent être comparées pour tenir compte de l'évolution du temps.
- 2) En outre, ce rapport de gestion peut simplement servir à l'évaluation des résultats du service concerné par le Comité de Direction.
- 3) Les rapports de gestion périodiques peuvent être une source d'informations pour la préparation du rapport annuel concernant le système de contrôle interne, le plus communément appelé 'rapport article 7'.

Le troisième élément de l'information démontre la contribution du niveau X aux objectifs de l'échelon supérieur X+1. Les structures et les systèmes ayant été utilisés précédemment pour évalués les résultats du niveau X, peuvent aussi être utilisés pour estimer l'effet des prestations du niveau X sur les objectifs du niveau supérieur.

Cette approche garantit la cohérence des objectifs et, par conséquent, la gestion de l'organisation. En effet, les échelons plus bas servent finalement à la mise en œuvre concrète des objectifs.

Exemple (voir phase Plan - étape 2 en pratique) :

la structure de rapportage pour le processus qui doit garantir une température ambiante de 20°C. L'indicateur d'effet communiqué, c'est-à-dire le questionnement du personnel, peut être utilisé pour évaluer l'effet du processus de chauffage sur l'objectif opérationnel « Assurer une température ambiante agréable ». D'autres projets (ex. « Isoler le bâtiment ») et sous-processus (ex. « Ouvrir et ferme les fenêtres ») peuvent, eux-aussi, contribuer à la réalisation de cet objectif opérationnel. Le responsable de cet objectif opérationnel a certainement d'autres objectifs opérationnels à atteindre. Chacun de ses objectifs doit contribuer à l'objectif du niveau supérieur, par exemple « Améliorer le bien-être du personnel ». C'est à lui d'évaluer l'effet de chacun de ses objectifs.

---

<sup>15</sup> Voir phase 'PLAN' - étape 1 : objectifs, moyens et activités

## Conclusion

Le plus grand défi, dans l'élaboration d'un système de contrôle interne, réside dans la construction d'une structure équilibrée et dans la cohésion des différents composants. Il est conseillé de ne pas se perdre d'emblée dans la définition de tous les processus, activités, risques, mesures et indicateurs. Une approche structurée, fondée sur le traitement prioritaire des processus principaux, est recommandée, car le but est d'instaurer un système, pas de dresser diverses listes comportant une pléthore d'éléments.

De fait, un système de contrôle interne prend principalement forme en veillant à ce que les divers composants s'imbriquent parfaitement les uns dans les autres. Cette imbrication se traduit en une chaîne qui a pour point de départ les objectifs. Des prestations sont fournies en vue d'atteindre ceux-ci. Elles découlent d'une série d'activités nécessitant l'intervention de différents moyens. Et pour que tout fonctionne bien, le management doit élaborer un système de mesure équilibré, fondé sur trois axes. En premier lieu, les prestations ou outputs à produire doivent être formulés concrètement afin que leur qualité et le respect de leurs délais puissent être évalués à l'aide de critères mesurables. En deuxième lieu, il importe que les activités soient bien suivies, car une exécution valable est déterminante pour la délivrance à temps des outputs voulus. Enfin, il est d'une importance cruciale pour l'efficacité et l'efficience que les inputs requis soient estimés avec précision. Ils garantissent, en effet, le déroulement le plus fluide possible des activités à effectuer. La plupart des risques ont trait à ces mêmes trois axes. Ce sont des dangers potentiels pouvant avoir un impact sur la qualité et les délais des outputs et inputs. De plus, ils peuvent créer des problèmes au cours de l'exécution des activités à proprement parler.

La maîtrise des risques constitue l'élément principal d'un système de contrôle interne ; il a pour but d'accroître les chances d'obtenir un bon résultat. En résumé, *le contrôle interne est l'affaire de chacun*. Le Management Support traduit ceci concrètement, dans son approche pragmatique : chacun est responsable de la bonne exécution et du bon suivi de ses propres processus. Pour ce faire, le Management Support a élaboré l'outil Diabolo qui permet de décrire soi-même les processus. Il sert de fiche processus informative et établit des liens avec le reste de l'organisation. En outre, la maîtrise des risques est totalement intégrée au Diabolo, depuis l'identification et l'évaluation des risques jusqu'à l'estimation du bon fonctionnement des mesures de contrôle mises en œuvre.

Après la phase d'élaboration, le management doit se concentrer sur le maintien, la rectification et, au final, sur le développement du système de contrôle interne jusqu'à ce que ce dernier couvre pratiquement toute l'organisation. C'est surtout le timing qui suscite une certaine incertitude : que faire et quand ? Le Management Support a adopté une approche intégrant complètement le cycle de risque, et par extension l'entretien du système de contrôle interne, dans les quatre phases du cycle de gestion (ou de management) (Plan – Do – Check – Act, cf. Deming), et ce en douze étapes. Le contrôle de gestion joue ici un rôle important parce qu'il fournit l'input pour l'actualisation du système de contrôle interne. En effet, l'analyse périodique de la performance tirée du contrôle de gestion indique quels résultats sont restés en-deçà des attentes. Les raisons expliquant cela sont contenues dans les informations

reprises par le Diabolo, pour ce qui est des risques déjà existants, et par un registre d'incidents pour les éventuelles nouvelles causes de problèmes. La boucle est bouclée lorsque l'information provenant du système de contrôle interne est utilisée pour améliorer le contrôle de gestion. Ce qui aboutit à un suivi des résultats constamment meilleur et, par conséquent, à un soutien systématique à la direction de l'organisation.

Pour terminer, il convient de rappeler que *le contrôle interne n'est pas une science exacte, mais un art*. Ceci signifie que la méthodologie proposée ne doit pas être considérée comme la seule approche valable. Il existe sans doute d'autres approches, angles d'attaque ou applications qui peuvent également procurer au responsable une assurance raisonnable quant à l'atteinte de ses objectifs. Il appartient au dirigeant de choisir une approche, car c'est à lui qu'incombe la responsabilité finale relative au développement, à la mise en œuvre, au suivi et au bon fonctionnement du système de contrôle interne.

## Glossaire

**Acceptation du risque** : attitude face à un risque qui consiste à accepter les conséquences et la possibilité de survenance de celui-ci. Cette attitude est choisie, par exemple, lorsqu'il s'agit d'un risque n'ayant pas de conséquence grave ou quand les solutions à mettre en place sont trop coûteuses.

**Activités de contrôle** : composante du contrôle interne selon le modèle COSO. Représente l'ensemble des politiques et des procédures mises en place afin de maîtriser les risques et contribuer à la réalisation des objectifs de l'organisation.

**Analyse des risques** : il s'agit d'abord d'identifier les risques et leurs causes et ensuite, d'estimer leur probabilité de survenance et leur impact sur les résultats. L'analyse des risques se fait sur base des informations disponibles.

**Appétence au risque** : niveau de risque qu'une organisation est prête à accepter. Toute stratégie exposera l'organisation à différents risques. Par conséquent, il est nécessaire de déterminer cette appétence au risque et vérifier l'adéquation entre celle-ci et la stratégie adoptée. Dans la pratique, l'appétence au risque dépend de la sensibilité et de l'attitude du Management face à l'incertitude.

**Assurance raisonnable** : limite du contrôle interne liée au fait que le risque zéro n'existe pas (exemples: événement imprévisible; cas de force majeure; erreur involontaire; etc. ...). Le système de contrôle interne ne donne jamais une assurance absolue. En d'autres termes, l'assurance raisonnable correspond à un niveau satisfaisant de confiance au regard de la gestion de l'organisation (considérations liées à l'efficacité, l'efficience, l'économie, la conformité et la protection du patrimoine).

**Audit** : activité méthodique, objective et indépendante qui permet à l'auditeur d'émettre une opinion sur le bon fonctionnement du contrôle interne. L'opinion peut porter sur le niveau de maîtrise des opérations financières, des activités, ou bien sur la conformité. Il existe plusieurs types d'audit.

**Audit de conformité** : type d'audit visant à vérifier que l'organisation respecte les lois, les règlements et les procédures auxquelles elle est soumise.

**Audit externe** : contrôle objectif et indépendant exercé par un organisme externe à l'entité. Ce contrôle a pour but, d'une part, de donner une assurance raisonnable quant à la régularité et à la légalité des opérations financières, et que les états financiers présentent une image fidèle de la situation de l'organisation; et, d'autre part, d'établir des rapports correspondants.

**Audit financier** : type d'audit visant à vérifier la sincérité, la régularité, la conformité et l'aptitude à refléter une image fidèle du patrimoine d'une organisation. Ce contrôle porte sur la qualité, la transparence des informations reprises dans les états financiers ainsi que sur les principes d'évaluation appliqués.

**Audit interne** : l'audit interne est une fonction qui évalue de manière objective et indépendante l'effectivité, l'efficacité et l'adéquation du système de contrôle interne d'une organisation. Celle-ci fait partie de la composante monitoring du système de contrôle interne (COSO). Le rôle des auditeurs internes est de fournir au Management, qui est l'unique et seul

responsable du bon fonctionnement du système de contrôle interne, l'assurance raisonnable que les structures, les méthodologies et les activités de contrôle soient effectives, pertinentes, efficaces et efficientes. Les auditeurs internes peuvent également assumer des missions de conseil en vue d'apporter une valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. Par contre, ceux-ci ne peuvent pas assumer des tâches opérationnelles. L'audit interne aide donc l'organisation à atteindre ses objectifs au moyen d'une approche systématique et disciplinée d'évaluation et d'amélioration de la gestion des risques, des mesures de contrôle et des méthodes de management.

**Audit opérationnel** : type d'audit visant à vérifier l'efficacité, l'efficience et l'économie des procédures de contrôle interne mises en place. Cet audit consiste en une évaluation du fonctionnement et des performances d'une organisation.

**Aversion au risque** Attitude réticente d'un individu ou d'une organisation face au risque.

**Champ d'audit** : permet de délimiter le périmètre de l'audit. L'objet, la période et la nature de l'audit sont trois composantes du champ d'audit.

**Collusion** : entente secrète ou conspiration entre plusieurs personnes afin de porter préjudice à un tiers. Le tiers peut être une personne ou une organisation.

**Conformité** : c'est un des objectifs du système de contrôle interne. Dans le secteur privé on emploie souvent le terme anglais de "compliance" à la place de conformité. Etre conforme veut dire respecter les lois et les règlements en vigueur, les procédures, etc. ...

**Contrôle interne** : définition de l'INTOSAI: "le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation, et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants: exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces, respect des obligations de rendre compte, conformité aux lois et réglementations en vigueur et protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages".

**Corruption** : utilisation non éthique d'un pouvoir à des fins personnelles ou privées. La corruption concerne toute personne bénéficiant d'un pouvoir de décision. Elle consiste à faire ou ne pas faire quelque chose, dans le cadre de sa fonction, en échange d'argent, de cadeau, d'avantage, ...

**COSO** : en 1992, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission a publié un rapport visant à fournir aux organisations, un cadre de référence pour établir et évaluer un système de contrôle interne. Ce cadre est appelé COSO et on le modélise sous forme de cube ou de pyramide.

**Degré de risque** : il résulte de la multiplication de la probabilité avec l'impact du risque.

**Délégation** : transmission d'un pouvoir ou d'une compétence à un individu. Au sein d'une organisation, il s'agit en général de la transmission d'un pouvoir de décision à un niveau plus bas de l'échelle hiérarchique. La délégation n'entraîne pas nécessairement la décharge de la responsabilité. Pour une bonne gestion des délégations, il est conseillé de tenir un registre des délégations et de l'avoir à jour.

**Déontologie** : synonyme d'éthique. Il s'agit de l'ensemble de normes, de règles de conduite, de valeurs et de principes qui régissent une profession. Un code de déontologie facilite le développement d'un état d'esprit.

**Echantillonnage** : c'est une méthode utilisable par l'auditeur qui consiste en la sélection, selon une approche statistique ou non, d'un nombre d'éléments à tester. Les résultats de ces tests viendront appuyer les conclusions de l'audit.

**Efficacité** : relation entre le résultat obtenu et l'objectif fixé. Si l'objectif est atteint, on dit de l'action accomplie qu'elle est efficace. On ne tient pas compte d'autres éléments tel que le coût, l'effort, le temps, ...

**Efficienc**e : notion qui vient nuancer l'efficacité d'une action. C'est la relation entre les ressources utilisées et le résultats obtenu. Des éléments tels que le coût, l'effort, le temps, et d'autres ressources sont pris en compte pour déterminer si une action est efficiente. A parité de résultat, l'action qui aura été la moins consommatrice en ressources sera considérée comme la plus efficiente.

**Entité** : organisation, institution, société, entreprise ou autre unité ou centre créés pour un besoin spécifique, quels que soient sa taille et son statut public ou privé.

**Environnement de contrôle** : composante du contrôle interne selon le modèle COSO. Cette composante constitue les fondations du système de contrôle interne. Il s'agit de la culture, des valeurs diffusées au sein de l'organisation. Concrètement, le style managérial, la philosophie, les valeurs éthiques, l'intégrité et la morale des membres du personnel forment l'environnement de contrôle.

**Ethique** : ensemble de règles qui permettent d'agir, dans une situation particulière, et de faire un choix de comportement dans le respect de soi et d'autrui. En d'autres termes, il s'agit de règles dites morales qui définissent les conduites considérées comme bonnes ou mauvaises.

**Evitement du risque** : attitude face à un risque qui consiste à ne pas être impliqué dans une situation risquée.

**Facteur critique de succès** : élément ou condition essentiels à prendre en considération pour la réalisation d'un objectif. Cependant, la maîtrise de ce facteur ne constitue pas une garantie d'atteinte desdits objectifs.

**Fraude** : définition de l'IIA: "tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance sans qu'il y ait eu violence ou menace de violence. Les fraudes sont perpétrées par des personnes ou des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou encore de s'assurer un avantage personnel ou commercial". Elles comprennent la corruption.

**Fréquence** : correspond à la mesure du nombre de fois qu'un événement se produit dans un laps de temps déterminé.

**Gouvernance d'entreprise = corporate governance** : ensemble des règles et principes qui déterminent le mode de fonctionnement d'une organisation, en vue d'assurer au mieux l'atteinte des objectifs, la maîtrise des risques, la transparence et la satisfaction des différentes parties prenantes.

**IIA** : institut des auditeurs internes. Il s'agit de l'association professionnelle des auditeurs internes.

**Indépendance** : liberté d'agir sans aucune interférence externe ni pression ou contrainte. Cette caractéristique est conférée à une fonction d'audit.

**Inspection** : on confond souvent inspection et audit. Pourtant, les services d'inspection mènent des enquêtes sur la conformité. Ce sont des départements spéciaux chargés de renforcer le contrôle interne mais ne sont pas indépendants car ils travaillent pour le management et dépendent de ce dernier.

**Intégrité** : se dit d'une personne qui est d'une probité, d'une honnêteté irréprochable qui ne se laisse pas corrompre. Cette personne est animée par la volonté de bien faire, d'être de bonne moralité.

**INTOSAI** : art. 1 des Statuts de l'INTOSAI : "1.L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) est une organisation autonome, indépendante et non-politique, établie comme institution permanente qui a pour but d'encourager les échanges d'idées et d'expériences entre les Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques dans le domaine du contrôle des Finances Publiques. Elle a son siège à Vienne en Autriche".

**IPPF** : International Professional Practices Framework. Ce sont les lignes directrices internationales reconnues pour l'exercice de la profession d'auditeur interne. Celles-ci ont été élaborées par l'IIA.

**Mission** : au niveau organisationnel (macro), la mission représente la raison d'être d'une organisation, ses lignes directrices et ses orientations futures. En d'autres termes, ce que l'organisation fait et dans quel sens elle évolue. Au niveau personnel ou fonctionnel, il s'agit d'une charge ou d'une tâche que l'on confie à quelqu'un ou à une fonction.

**Monitoring** : composante du contrôle interne selon le modèle COSO. Processus continu d'évaluation de la performance du système de contrôle interne.

**Objectif** : résultat qu'une organisation souhaite réaliser. Il s'agit de la définition du but poursuivi et non pas de la façon de faire pour y arriver. Cette dernière apparaît dans le plan d'action et les procédures.

**Objectif opérationnel** : traduction d'un objectif stratégique en activité. Il permet de mettre le plan stratégique en application.

**Objectif stratégique** : objectif global qui soutient et concourt à l'accomplissement de la mission et la vision de l'organisation. L'objectif stratégique reflète les choix du management quant à la recherche de création de valeur par l'organisation pour ses parties prenantes.

**Objectivité** : attitude intellectuelle impartiale qui permet une indépendance d'esprit et de jugement. Elle permet une description d'objet ou de situation sans jugement de valeur du narrateur. L'objectivité est, avec l'indépendance, un élément essentiel pour l'exercice du métier d'audit.

**Organisation** : voir à "Entité"

**Partie prenante** : il s'agit de tout acteur individuel ou collectif, interne ou externe qui est affecté par le fonctionnement et les résultats d'une organisation. Une partie prenante est concernée par les décisions prises au sein d'une organisation.

**Perte** : dommage, dégât, préjudice ou toute conséquence négative. La perte peut être financière ou autre.

**PIFC** : Public Internal Financial Control. Il s'agit d'un modèle de government governance développé par la Commission Européenne. Il s'applique aux pays qui sont entrés dans l'UE en 2004.

**Plan d'action** : document dans lequel sont proposés les moyens et les méthodes d'atteindre les objectifs préalablement fixés. Ce document mentionne les conséquences possibles des actions entreprises et les révisions s'y rapportant.

**Probabilité** : possibilité de survenance d'un événement et de ses effets éventuels.

**Réduction du risque** : attitude face à un risque qui consiste à réduire ce risque via la mise en place de mesures de prévention, de détection et de correction. Ces mesures peuvent viser la réduction de la probabilité de survenance du risque, ses conséquences ou bien les deux.

**Risque** : le risque est un événement aléatoire possible qui a un impact négatif sur les résultats de l'organisation. Quand il a un impact positif, il ne s'agit plus d'un risque mais d'une opportunité.

**Risque d'audit** : il s'agit d'un risque relatif au domaine de la certification des comptes d'une organisation. Celui-ci se produit quand un auditeur certifie les comptes alors que ceux-ci ne sont pas fiables.

**Risque inhérent** : la possibilité qu'un risque se manifeste sans tenir compte des mesures de contrôle. Si celui-ci n'est pas identifié ou pas corrigé par des mesures de contrôle, il pourrait empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs.

**Risque résiduel** : la possibilité qu'un risque se manifeste en tenant compte des mesures de contrôle. En effet, une fois que l'organisation a mis en œuvre des mesures de contrôle pour maîtriser le risque inhérent lié à un objectif, il se peut que d'autres risques se produisent par rapport au même objectif. Ces nouveaux risques s'appellent risques résiduels et ce sont des risques de nature nouvelle.

**Séparation des fonctions** : la séparation des fonctions est une mesure de contrôle qu'une organisation met en place pour prévenir le risque de fraude et d'erreur. Dans certains processus, comme par exemple les processus comptables, budgétaires et financiers, il est vivement conseillé, voire imposé, de faire exercer les fonctions de décision, d'enregistrement, d'autorisation et de vérification par des personnes différentes.

**SMART (objectif)** : SMART veut dire Spécifique, Mesurable, Ambitieux, Réaliste et dans les Temps. Si ces cinq caractéristiques sont d'application, elles permettent de déterminer si un objectif a été fixé correctement.

**SWOT (analyse)** : SWOT est l'acronyme de Strengths, Weaknesses, Opportunities et Threats. Il désigne un outil d'analyse qui aide le management à identifier et à évaluer les forces et les faiblesses de l'organisation ainsi que les opportunités et les menaces présentes dans

l'environnement de celle-ci. L'organe de direction mène souvent une analyse SWOT au moment d'effectuer la planification stratégique (conception du Plan de Management ou du Contrat d'Administration) ou bien lors d'activités ponctuelles de diagnostic de l'organisation.

**Tone at the top** : il s'agit d'un des éléments de l'environnement de contrôle. Le "ton au sommet" est synonyme de l'exemple que la direction doit montrer de telle sorte à avoir un effet positif sur le comportement du personnel.

**Transfert du risque** : attitude face à un risque qui consiste à transférer celui-ci à un tiers (exemple: prime d'assurance; joint venture, etc. ...).

**Univers d'audit** : il s'agit de l'ensemble des entités à auditer. Idéalement, cela correspond à l'ensemble de l'organisation.