

CRIPP – Guide Pratique

**AUDITER
L'ENVIRONNEMENT
DE CONTRÔLE**

Avril 2011

Sommaire

Synthèse	3
Introduction	5
L'environnement de contrôle de l'organisation	6
Périmètre et approche de l'audit de l'environnement de contrôle	7
Les implications de l'environnement de contrôle pour chaque mission d'audit interne	10
Considérations pratiques pour l'audit de l'environnement de contrôle	11
Le soutien ou l'adhésion de la direction générale et du Conseil	11
Le positionnement de l'audit interne dans l'organisation	11
Les critères d'évaluation de l'environnement de contrôle	12
Prise en compte de la culture et des valeurs locales	12
Coordination avec les auditeurs externes	13
Méthodes d'audit de l'environnement de contrôle	14
Évaluation des défaillances de l'environnement de contrôle	15
Communication des résultats	17
Informations sensibles	17
Identification des problèmes majeurs	18
Nature et formulation des recommandations	18
Suivi des recommandations	18
Annexe	19

Synthèse

L'environnement de contrôle¹ est le socle d'un système efficace de contrôle interne. La plupart des défaillances reprises par la presse (notamment Enron et Worldcom ou les problèmes de gouvernance qui ont mené à la crise financière de 2008) étaient, du moins en partie, la conséquence d'environnements de contrôle insuffisants. Quel que soit le niveau de conception et de réalisation des contrôles dans les processus métiers et informatiques, en l'absence d'un environnement de contrôle à l'efficacité démontrée, une assurance raisonnable quant à l'intégrité de la structure de contrôle interne de l'organisation ne pourra être apportée aux parties prenantes.

Le Glossaire des *Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* (les Normes) définit l'environnement de contrôle comme :

« L'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle au sein de l'organisation. L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaires à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- intégrité et valeurs éthiques ;
- philosophie et style de direction ;
- structure organisationnelle
- attribution des pouvoirs et responsabilités ;
- politiques et pratiques relatives aux ressources humaines ;
- compétence du personnel. »

L'évaluation des risques résultant des défaillances de chacun de ces six éléments de l'environnement de

contrôle, tels que définis au glossaire des Normes, est essentielle dans toute approche d'audit de l'environnement de contrôle. Lors de la détermination des risques concernant chacun des six éléments de l'environnement de contrôle, le responsable de l'audit interne peut envisager d'intégrer à son programme d'audit annuel un ou plusieurs audits sur les risques majeurs liés à l'environnement de contrôle. Le responsable de l'audit interne peut choisir de traiter ces risques :

- dans une seule mission dédiée à l'évaluation de l'environnement de contrôle de l'organisation ;
- dans une série de missions consacrées à l'audit de l'environnement de contrôle, et ;
- dans des missions d'évaluation de la maîtrise de risques spécifiques (par exemple, le périmètre de ces audits comprend l'évaluation des activités de contrôle relevant de l'environnement de contrôle ou des procédures métiers).

Comme l'audit de l'environnement de contrôle implique généralement des discussions sur des questions sensibles, le responsable de l'audit interne doit planifier et mener ces audits avec une diligence particulière.

Le responsable de l'audit interne doit être particulièrement attentif aux nombreuses considérations pratiques à prendre en compte lors de la planification et la réalisation d'un audit de l'environnement de contrôle.

Premièrement, il faut obtenir le soutien ou l'aval de la direction générale et/ou du Conseil ou du comité d'audit pour pouvoir le réaliser.

Deuxièmement, le rattachement de l'audit interne doit lui conférer une indépendance suffisante pour garantir sans limitation le périmètre d'intervention de l'audit interne.

Troisièmement, pour la bonne réalisation de la mission, le responsable de l'audit interne doit formuler et communiquer clairement (à la structure audité

¹ Parce que l'environnement de contrôle est lié à la culture d'entreprise, le lecteur de ce guide pratique est invité à consulter la publication IIAIF intitulée « Best Practices : Evaluating the Corporate Culture » (Meilleures pratiques : évaluation de la culture d'entreprise) par James Roth, 2010.

et aux auditeurs internes) les critères à utiliser dans l'évaluation de l'environnement de contrôle.

Enfin, il convient d'avoir une attention particulière aux différences de culture d'entreprise, de langue, de législation locale, etc. quand les missions d'audit interne sont conduites dans une organisation internationale.

Parce que l'audit de l'environnement de contrôle comprend l'évaluation de contrôles « informels », certaines approches ou outils d'évaluation traditionnels ne permettent pas toujours de rassembler des preuves directes et suffisantes de leur fonctionnement effectif. L'auditeur interne devra faire preuve d'ouverture d'esprit pour rassembler suffisamment d'éléments probants afin de garantir que les conclusions de la mission ne seront pas remises en cause en raison de preuves et de procédures d'audit insuffisamment rigoureuses.

Les défaillances de l'environnement de contrôle doivent être évaluées individuellement et la manière dont elles interagissent avec ou dont elles influent sur d'autres contrôles dans l'organisation devrait être appréhendée. Les mesures correctives devront parfois concerner d'autres éléments que celui qui aura été évalué.

La communication des conclusions d'audit de l'environnement de contrôle implique de prendre en compte de nombreuses considérations pratiques comme :

- le format du rapport d'audit ;
- le calendrier et le périmètre de diffusion ;
- la confidentialité des conclusions ;
- l'implication du conseil juridique de l'organisation et de la fonction ressources humaines, soit dans le cadre de travaux conjoints, soit en tant que fonctions support, etc.

Auditer l'environnement de contrôle (ou un ou plusieurs de ses éléments) soit sous la forme d'une intervention dédiée, soit dans le cadre d'autres missions d'audit interne, n'est pas seulement conforme à l'esprit des

Normes du CRIPP (le Cadre de Référence International des pratiques professionnelles de l'audit interne), mais contribue également à ajouter de la valeur à l'organisation.

Introduction

L'environnement de contrôle est le socle sur lequel est élaboré et mis en œuvre un système de contrôle interne efficace dans une organisation qui s'efforce :

- d'atteindre ses objectifs stratégiques ;
- de fournir une information financière fiable à ses parties prenantes internes et externes ;
- de mener ses activités avec efficacité et efficacie ;
- de respecter l'ensemble des lois et de la réglementation applicables et ;
- de protéger ses actifs.

Les carences de l'environnement de contrôle sont l'une des causes de la crise financière de 2008 et d'autres crises du XXI^e siècle.

Le but de ce guide pratique est de :

- faire prendre conscience à l'auditeur interne de l'importance de l'environnement de contrôle ;
- l'aider à déterminer les éléments de l'environnement de contrôle à étudier lors de missions intégrées au plan d'audit périodique ;
- l'aider à définir l'étendue, les ressources et la planification de ces missions.

Ce guide précise également les éléments à prendre en considération dans l'exécution de la mission, y compris l'évaluation et la communication des défaillances.

Se concentrer uniquement sur l'évaluation des contrôles en place dans les processus métiers et informatiques et sur la remontée d'informations en découlant, sans évaluer les risques liés aux défaillances de l'environnement et sans en rendre compte, peut faire passer à côté d'aspects essentiels de l'organisation. L'environnement de contrôle d'une entité est le fondement de la structure de contrôle interne de l'organisation toute entière (au niveau financier, opérationnel et de la conformité) et de la protection de ses actifs. Les auditeurs internes doivent tenir compte des risques liés aux défaillances de l'en-

vironnement de contrôle dans l'élaboration des plans d'audit annuels (ou ayant une autre périodicité), ainsi que dans la planification de chaque mission d'audit.

Les *Normes* définissent l'environnement de contrôle comme « l'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle au sein de l'organisation. » Plus précisément, la *Norme 2130 : Contrôle*, indique que « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue. »

En outre, la *Norme 2130.A1* stipule que « l'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficacité des opérations et des programmes ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats. »

L'environnement de contrôle de l'organisation

Le COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*) de la *Commission Treadway* a publié *Internal Control Integrated Framework* (cadre de contrôle interne intégré²) en 1992. La définition qu'il donne est très proche de celle du Glossaire des Normes indiquée ci-dessus et il synthétise l'environnement de contrôle de la façon suivante :

« L'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'entreprise, puisqu'il donne le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel ; la philosophie des dirigeants et le style de management ; la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation ; enfin l'intérêt manifesté par le conseil d'administration et sa capacité à indiquer clairement les objectifs ».

Le CoCo³ (*Criteria of Control*) utilise quatre critères comme base de compréhension et d'évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne d'une entité : objectif, engagement, capacité et surveillance et apprentissage. Les critères d'engagement incorporent des valeurs éthiques partagées, l'intégrité, les politiques et les procédures de RH, les pouvoirs, les responsabilités et l'obligation de rendre des comptes, ainsi qu'une ambiance de confiance mutuelle (pour l'essentiel les éléments sont très proches du COSO de 1992 et des Normes de l'IIA).

De même, les directives *Turnbull, Internal Control : Guidance for Directors on the combined Code* (Contrôle interne : Directives adressées aux administrateurs concernant le *combined code*) publiées

par l'ICAEW (l'Institut des experts comptables d'Angleterre et du Pays de Galles) en 1999, stipulent que « le système de contrôle interne d'une organisation reflétera son environnement de contrôle, lequel englobe sa structure organisationnelle. Ce système comprendra : des activités de contrôle, des processus d'information et de communication, ainsi que des processus de surveillance de l'efficacité permanente du système de contrôle interne. »

Commentaire IFACI

La première composante du cadre de référence de l'AMF vise une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou des modes opératoires, des outils et des pratiques appropriées.

Il est souligné en préalable que « le contrôle interne est d'autant plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs. »

Bien qu'il puisse exister dans le monde des différences dans le vocabulaire relatif au contrôle interne, l'intention et les principes restent les mêmes et sont cohérents. Un environnement de contrôle efficace fonctionne comme la clé de voûte sans laquelle même les meilleurs matériaux et le meilleur savoir-faire ne pourront pas faire tenir le pont. L'audit de l'environnement de contrôle et l'évaluation de son efficacité sont une partie importante de la responsabilité d'assurance de l'audit interne.

2 Cette ouvrage a été publié en France sous la titre « la pratique du contrôle interne – COSO Report », PwC – IFACI, 1994.

3 *Guidance on Control Number 1* de l'Institut canadien des experts comptables.

Périmètre et approche de l'audit de l'environnement de contrôle

Même si l'environnement de contrôle est omniprésent dans la gestion des risques et le contrôle interne de l'entité, toute mission d'audit de l'environnement de contrôle doit inclure une évaluation des risques résultant des défaillances constatées dans chaque élément individuel de l'environnement de contrôle et des interactions entre ces éléments. Ce guide pratique s'appuie sur les six éléments décrits dans la définition de l'environnement de contrôle proposée dans le Glossaire des *Normes* :

- Intégrité et valeurs éthiques.
- Philosophie et style de direction.
- Structure organisationnelle.
- Attribution des pouvoirs et responsabilités.
- Politiques et pratiques relatives aux ressources humaines.
- Compétence du personnel.

Le niveau des risques peut varier en fonction de la localisation, de l'entité opérationnelle, des processus, etc. Par exemple, le niveau de risque lié à l'intégrité et aux valeurs éthiques peut être plus élevé à certains endroits. Certaines entités opérationnelles peuvent avoir des collaborateurs qui ont plus d'ancienneté et d'expérience, ce qui entraîne une importante réduction des risques associés aux compétences du personnel par rapport aux entités opérationnelles dans lesquelles il y a une forte rotation de personnel.

Plusieurs types de situations peuvent influencer l'évaluation des risques de défaillance d'un ou de plusieurs éléments de l'environnement de contrôle :

- Les structures de rémunération et les avantages peuvent contribuer à des comportements inappropriés ou à des prises de risques excessives.
- Un taux élevé de rotation de personnel aux postes clés peut entraîner un manque d'expérience et une exécution moins fiable des contrôles. Ceci peut être la conséquence d'un certain nombre de défaillances

dans l'environnement de contrôle, notamment d'une supervision inefficace et d'autres problèmes liés aux processus RH.

- L'absence d'un code de conduite et d'une politique de déontologie et/ou d'alerte des dysfonctionnements défini, le fait de ne pas avoir réussi à mettre en place une ligne d'alerte éthique, l'absence de processus d'évaluation de l'efficacité du code de conduite et de la politique de déontologie, un grand nombre d'actes frauduleux rapportés ou des responsables qui outrepassent les contrôles établis sont un symptôme d'activités inappropriées qui ne sont pas détectées et traitées à temps.
- Les postes clés peuvent être occupés par des personnes n'ayant pas le niveau de compétences requis. Le niveau de risques est renforcé si ces personnes ont obtenu leur poste grâce à leurs relations avec la direction générale, les fondateurs de l'organisation ou les membres du conseil d'administration.
- Le conseil d'administration peut ne pas superviser efficacement la conduite des activités de l'organisation et peut ne pas comprendre et ne pas surveiller l'environnement de contrôle organisationnel au sens large.
- Les principaux responsables de l'organisation peuvent avoir tendance à prendre des décisions sans clairement identifier les risques qu'impliquent leurs décisions. La direction peut ne pas avoir conscience des risques et des contrôles dans ses prises de décision.
- Les processus de description des postes pour les fonctions clés peuvent être insuffisants, les contrôles relatifs à l'expérience ou aux références peuvent ne pas être effectués de façon cohérente, ou l'organisation peut avoir des difficultés à embaucher et à retenir des personnes qualifiées.

Une fois que le responsable de l'audit interne a évalué les risques liés à chacun des six éléments de l'environnement

ment de contrôle, il ou elle peut intégrer au plan d'audit annuel une ou plusieurs missions concernant les risques majeurs de l'environnement de contrôle. Le responsable de l'audit interne peut déterminer la fréquence d'audit de l'environnement de contrôle à partir de son évaluation des risques découlant des carences de contrôle associées à un ou plusieurs élément(s) de l'environnement de contrôle.

Le responsable de l'audit interne peut décider d'aborder ces risques dans :

- une seule mission d'audit menée dans toute l'entreprise ;
- une série de missions, chacune traitant des aspects spécifiques de l'environnement de contrôle (comme la ligne d'alerte éthique, les activités du Conseil et du comité, etc.) ;
- des audits de l'environnement de contrôle menés dans des divisions ou des unités opérationnelles précises⁴ ;
- une combinaison des différentes solutions indiquées ci-dessus.

Par exemple, si des entités opérationnelles ont leur propre politique de déontologie et leurs propres comités de conformité, la meilleure approche peut consister à mener des audits d'environnement de contrôle distincts dans chaque unité. Par exemple, plutôt que chaque division mène ses enquêtes sur des non conformités aux directives et procédures de déontologie,

⁴ Les risques liés à l'environnement de contrôle à un endroit précis ou dans une direction « métier » précise peuvent aussi être inclus dans le cadre de missions d'audits individuels plus larges menés au niveau de cette implantation ou de cette direction « métier ». Par exemple, un audit d'usine en Chine peut comporter des évaluations des éléments de l'environnement de contrôle (comme la sensibilisation au code de conduite et de déontologie), ainsi que des contrôles concernant les stocks et les approvisionnements. Un audit du centre de services partagés en Irlande peut inclure des évaluations des pratiques de RH en plus des contrôles comptables effectués au niveau du grand livre et des comptes fournisseurs.

identifiées par une ligne d'alerte centralisée, il peut être plus judicieux de conduire une mission globale relative à la ligne d'alerte combinée avec des missions locales. Si la sélection et l'embauche de nouveaux collaborateurs sont considérées comme d'importantes activités de l'environnement de contrôle et que ces processus sont centralisés, un audit global peut également être la meilleure approche.

Bien que le périmètre et l'approche de départ puissent être modifiés au fur et à mesure que les évaluations et la connaissance de l'environnement de contrôle s'améliorent, le responsable de l'audit interne doit se demander :

- Quels sont les éléments essentiels de l'environnement de contrôle et quels en sont les attributs (politique de déontologie, fonctionnement du Conseil, conformité, détection d'actes frauduleux, etc.) ?
- Comment ces éléments et leurs attributs sont-ils gérés dans les activités quotidiennes ? Existe-t-il une définition claire des responsabilités dans l'organisation ?
- Ces éléments et attributs peuvent-ils être traités de façon plus efficace et efficaces dans une mission globale ou des audits distincts et spécifiques de chaque principe et des attributs qui s'y rapportent ?
- L'équilibre entre les activités centralisées et celles qui sont décentralisées influence-t-il le fonctionnement de l'environnement de contrôle et donc la nature du travail d'audit ?
- Quelle combinaison de missions d'audit de l'environnement de contrôle va permettre au responsable de l'audit interne de donner une assurance à la direction générale et au Conseil sur la fiabilité du système de contrôle interne de l'organisation ?
- L'audit de l'environnement de contrôle doit-il être mené chaque année ? Consister en une mission périodique (par exemple, tous les trois ans) ? ou devrait-il être constitué de plusieurs missions spécifiques menées chaque année sur un principe différent permettant un passage en revue de tous les

principes de l'environnement de contrôle au bout de quelques années ?

- Si l'environnement de contrôle n'a pas été passé en revue auparavant, de quelles connaissances dispose-t-on pour orienter la décision concernant l'approche d'audit à adopter ? Est-ce qu'une évaluation des risques majeurs concernant tous les principes de l'environnement de contrôle constitue une aide à la décision ? Un audit de première année doit-il être différent des missions récurrentes qui ont été inscrites dans le plan d'audit ?
- Certains aspects de l'évaluation de l'environnement de contrôle doivent-ils être traités sous la direction du conseiller juridique, par exemple les aspects liés aux enquêtes ou investigations ?
- Existe-t-il des ressources d'audit adéquates ?
- La direction générale et le conseil d'administration ont-ils explicitement émis des attentes (par exemple le souhait que l'évaluation soit terminée à une date précise) ?

Comme nous l'avons indiqué précédemment, le plan d'audit peut ne comporter qu'une seule mission sur les risques de l'environnement de contrôle. Il peut également comprendre plusieurs missions se rapportant chacune à des éléments spécifiques de l'environnement de contrôle ou à un contexte précis (localisations ou entités « métiers » différentes). Lorsque le plan d'audit interne comprend plusieurs missions de l'environnement de contrôle et que le responsable de l'audit interne prévoit de fournir une évaluation générale basée sur les résultats de ces différentes missions, il devra :

- déterminer, au cours de la phase de planification initiale, les procédures qui seront utilisées pour compiler les résultats des missions individuelles pour une évaluation générale de l'environnement de contrôle ;
- planifier les missions spécifiques pour que leurs différentes échéances n'entraient pas l'évaluation globale. Au cas où un laps de temps important s'écoulerait entre ces missions, il pourrait être néces-

saire de mettre en place des procédures d'actualisation des résultats des précédents audits pour étayer l'évaluation globale ;

- affecter les ressources de telle sorte que la continuité de l'approche d'audit et la cohérence du processus d'évaluation soient assurées à travers des programmes d'audit bien définis.

Les missions d'audit de l'environnement de contrôle impliquent souvent d'aborder des questions sensibles, y compris les actions ou le manque d'implication de la direction générale et du Conseil. L'auditeur interne devra donc prendre en considération les questions suivantes pendant la phase de planification :

- savoir si des compétences spécifiques seront nécessaires (par exemple s'il faudra faire appel à des spécialistes de certains sujets en interne ou en externe) ;
- savoir si des échanges avec la direction générale et l'examen de documents confidentiels impliquent de faire intervenir des auditeurs internes confirmés et expérimentés. Dans certaines situations, le responsable de l'audit interne peut décider de conduire la mission et/ou d'en assurer personnellement certains aspects (par exemple l'examen de la rémunération des dirigeants ou des résultats d'enquêtes impliquant la direction générale) ;
- garantir, par des entretiens menés très en amont de la mission, que les informations requises pour réaliser cette mission (notamment les informations considérées comme confidentielles), seront disponibles au moment où l'on en aura besoin. De plus, l'auditeur doit s'assurer que chacune des personnes concernées comprend bien la nécessité de fournir à l'équipe d'audit les informations requises, de manière opportune et en temps voulu. Cela pourra nécessiter l'implication du commanditaire de l'audit.

Les implications de l'environnement de contrôle pour chaque mission d'audit interne

La gestion efficace des risques implique d'évaluer et de surveiller non seulement les contrôles des processus métiers, mais aussi les contrôles relatifs à l'environnement de contrôle de l'entité. Si l'efficacité de l'environnement de contrôle n'est pas prise en compte dans une mission d'audit, il y a un risque que l'évaluation de l'adéquation des contrôles soit incomplète, voire même fautive ou incorrecte.

Au moment de la définition du périmètre de la mission, l'auditeur interne doit tenir compte du niveau d'assurance accordé à l'efficacité des activités de l'environnement de contrôle ainsi qu'à leurs risques de défaillance. Dans certains cas, ces risques et les contrôles qui s'y rapportent, seront intégrés dans la mission. Dans d'autres cas, des missions spécifiques sur un ou plusieurs des six éléments de l'environnement de contrôle seront diligentées.

Par exemple, quand il s'agira de définir l'étendue d'une mission d'audit fournisseurs, l'auditeur interne devra tenir compte des risques suivants :

- le fait que les employés et les responsables chargés des relations avec les fournisseurs (par exemple pour la validation des factures), ne soient pas familiarisés avec les attentes de l'organisation en matière de comportement éthique ;
- le fait que les pratiques de recrutement ne permettent pas de pourvoir les postes clés en relation avec les fournisseurs, avec un personnel expérimenté.

Les procédures d'audit concernant ces risques peuvent être incluses dans l'audit de la relation avec les fournisseurs. Cependant, si des missions distinctes concernent spécifiquement ces risques (par exemple dans le cadre de mission d'audit du code de conduite et des pratiques de recrutement), l'auditeur interne pourra se référer

à ces missions ou se fier à leurs résultats plutôt que de refaire le travail.

Lorsque le périmètre d'une mission d'audit n'inclut pas les risques de l'environnement de contrôle, cette restriction doit être clairement indiquée à la direction ou au commanditaire de la mission pendant la phase de planification et dans le rapport final.

Les résultats des missions d'audit spécifiques de l'environnement de contrôle doivent être pris en considération au moment de la préparation du rapport :

- lorsque l'audit de l'environnement de contrôle a déjà été effectué, l'auditeur doit tenir compte de ces résultats et les intégrer à son évaluation de l'adéquation du système de contrôle interne (y compris la composante environnement de contrôle) ;
- lorsque l'audit de l'environnement de contrôle n'a pas encore été effectué, l'auditeur interne tient compte et annonce clairement que l'évaluation du contrôle interne est basée sur l'hypothèse d'efficacité des activités de l'environnement de contrôle. L'auditeur interne envisagera de revoir son évaluation de l'adéquation au contrôle interne si l'audit de l'environnement de contrôle révèle des défaillances.

Considérations pratiques pour l'audit de l'environnement de contrôle

Sont indiquées ci-dessous certaines considérations pratiques à prendre en compte dans la planification, l'exécution et la communication des audits de l'environnement de contrôle.

Le soutien ou l'adhésion de la direction générale et du Conseil

Une mission d'audit de l'environnement de contrôle implique d'évaluer des contrôles qui, la plupart du temps, sont effectués directement et/ou indirectement par, ou sur instruction de la direction générale ou du Conseil. Que la mission soit conduite sur un ou sur tous les éléments de l'environnement de contrôle, il faut savoir, dans la phase de planification, si l'équipe d'audit interne aura des difficultés à rencontrer les personnes avec lesquelles elle souhaite s'entretenir, ou à avoir accès aux documents requis. Des actions peuvent être nécessaires pour atténuer et gérer ces difficultés avant le lancement de la mission. Ces actions peuvent inclure :

- des discussions concernant les accès indispensables pour le déroulement du plan d'audit ;
- la vérification que la charte d'audit permet d'avoir un accès approprié ;
- le soutien et le parrainage du Conseil et/ou du membre de la direction générale en charge de l'audit interne. Dans certains cas, le soutien du Directeur Financier ou du Conseiller Juridique peut suffire ;
- des instructions écrites d'un membre de la direction générale demandant aux collaborateurs de l'organisation de laisser aux auditeurs internes le libre accès aux informations requises ;
- la présence du commanditaire⁵ à la réunion d'ouverture de la mission ;

5 Dans le présent guide pratique, le « commanditaire ou sponsor » est un membre de la direction générale ou du Conseil qui soutiendra activement la réalisation de l'audit.

- des rencontres avec les membres de la direction générale qui peuvent autoriser les accès dès la phase de planification. L'auditeur interne s'assure que la direction générale comprend la nature des informations, le type d'accès nécessaire. Ces préoccupations doivent être entendues, comprises et traitées chaque fois que possible. Il peut être nécessaire de faire intervenir la direction générale ou le Conseil pour résoudre les éventuels cas de refus d'accès caractérisé.

Le positionnement de l'audit interne dans l'organisation

Le rattachement de l'audit interne peut également poser problème. Il est indiqué, dans la Norme 1110 : Indépendance dans l'organisation que « le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. » Quand le responsable de l'audit interne n'est pas au niveau hiérarchique approprié, sa capacité à effectuer un audit de l'environnement de contrôle ou de ses éléments peut être remise en question. Par exemple, le responsable de l'audit interne peut avoir reçu pour instruction de ne pas évaluer certains éléments de l'environnement de contrôle (par exemple la compétence du personnel dans la fonction finance) ou n'avoir qu'un accès limité aux informations confidentielles (comme les procès-verbaux des réunions du Conseil ou des enregistrements sur des allégations contre la direction générale). Ces instructions peuvent être atténuées si le responsable de l'audit interne est capable d'obtenir un solide appui du Conseil ou de la direction générale, avec l'instruction claire que les auditeurs internes devraient avoir totalement accès aux informations dont ils ont besoin pour réaliser leur mission.

Si le responsable de l'audit interne n'arrive pas à garantir que l'audit aura totalement accès aux informations nécessaires pour mener à bien un audit efficace de

l'environnement de contrôle, ou s'il existe des atteintes réelles ou supposées à l'objectivité et à l'indépendance de l'audit interne, ces restrictions et les autres limitations de son champ d'intervention devront être rapidement rapportées au Conseil. Le responsable de l'audit interne devra se demander s'il doit poursuivre une mission d'audit avec les restrictions d'intervention communiquées dans le rapport, conformément aux *Normes*. Ces restrictions ne dégagent pas le responsable de l'audit interne de son obligation de rendre compte au Conseil et à la direction générale de l'importance et de la nécessité d'évaluer l'environnement de contrôle.

Les critères d'évaluation de l'environnement de contrôle

Le processus de planification d'un audit tient compte du produit final de la mission, et en particulier des critères qui seront utilisés pour l'évaluation. Comme pour les autres missions, il existe différentes possibilités :

- une évaluation des contrôles, compris dans le périmètre de la mission, qui s'appuie sur le système de notation normalisé de l'entreprise, ainsi que sur les opportunités d'amélioration ;
- une évaluation des contrôles qui s'appuie sur un modèle défini de maturité, en plus de la notation normalisée et des opportunités d'amélioration ;
- une évaluation des contrôles telle que sollicitée par le conseiller juridique de l'organisation dans un but précis ;
- une comparaison (*benchmark*) entre entreprises et/ou entre unités/départements dans l'entreprise.

Le responsable de l'audit interne devra faire preuve de jugement professionnel lorsqu'il devra déterminer les critères à utiliser pour mesurer l'efficacité de l'environnement de contrôle. Le cas échéant, il devra consulter le Conseil, le commanditaire ou le conseiller juridique de l'entreprise. Le responsable de l'audit interne devra s'assurer que le Conseil, la direction générale et le management du domaine audité comprennent clairement la

façon dont les résultats seront communiqués s'ils diffèrent de la procédure normalisée de communication (ou *reporting*) de l'audit interne.

Que l'évaluation porte sur la conception et l'efficacité opérationnelle de contrôles spécifiques ou sur la qualité globale de ces contrôles en employant un modèle de maturité donné, les critères de cette évaluation doivent être définis pendant le processus de planification et clairement expliqués au client de la mission d'audit, y compris aux membres de la direction générale concernés. Le responsable de l'audit interne devra envisager de discuter des critères à adopter avec le management et obtenir son accord à ce sujet. Ces discussions et l'adhésion des organes dirigeants avant le lancement de la mission sont des leviers d'une réelle valeur ajoutée pour l'organisation.

Prise en compte de la culture et des valeurs locales

La culture et les valeurs locales sont à prendre en compte au moment de la détermination des critères d'évaluation de la conduite des affaires et d'autres éléments de l'environnement de contrôle. La conduite des affaires, et d'autres normes et attentes, ne sont pas uniformes à travers le monde, en grande partie en raison des différences de traditions au niveau juridique, au niveau des valeurs socioculturelles et de la structure des marchés des capitaux. Par exemple, pour le développement d'une activité, il existe dans certains marchés émergents des traditions commerciales qui autorisent le fait de payer des personnes influentes et de s'approvisionner auprès des parties en rapport avec ces personnes. Cette pratique est considérée comme illégale par le FCPA (le *Foreign Practices Act*, la loi sur les pratiques de corruption à l'étranger) aux États-Unis et par le *Bribery Act* (la loi sur la corruption) au Royaume-Uni. Les lois et réglementations (par exemple sur l'obligation d'avoir au Conseil et dans d'autres organes de gouvernance des membres indépendants) diffèrent selon les pays. Il en est de même sur d'autres aspects de l'environnement de contrôle (par exemple, certains pays restreignent la

capacité des employeurs à effectuer des vérifications sur les antécédents des collaborateurs ; dans certains endroits, il existe des pratiques d'embauche et de traitement des minorités qui seraient illégales dans d'autres pays).

La plupart des multinationales ont développé et publié un code de conduite qui s'applique mondialement à l'ensemble de leurs activités. Dans ces cas-là, les missions d'audit de l'environnement de contrôle bénéficient déjà de normes bien établies sur lesquelles les auditeurs internes devront se baser pour définir le périmètre de la mission et le programme de travail, l'évaluation des risques et la communication des résultats.

Cependant, toutes les organisations n'ont pas adopté de normes globales, ou bien ces normes peuvent nécessiter des ajustements afin de se conformer à la réglementation locale. Dans ce cas de figure, l'équipe d'audit interne doit, en concertation avec la direction concernée, trouver un accord quant aux critères ou aux normes à prendre en compte. Ces critères ou normes devront être clairement communiqués à la direction opérationnelle avant le début de la mission. S'ils diffèrent des normes de l'organisation, les raisons de ces écarts devront être clairement expliquées.

Pour chaque mission, le responsable de l'audit interne évaluera les risques liés à l'environnement de contrôle et déterminera les ressources à affecter en tenant compte des différences de culture, de valeurs et de pratiques, ainsi que des compétences linguistiques nécessaires⁶. L'équipe d'audit doit être composée de personnes susceptibles de comprendre le contexte, les pratiques dans chaque région ainsi que capables de réaliser une

évaluation objective, équilibrée et juste de l'adéquation des pratiques de l'environnement de contrôle.

Coordination avec les auditeurs externes

Alors qu'il est clair que l'évaluation de l'environnement de contrôle d'une entité ou d'un ou plusieurs de ses éléments par l'audit interne apporte à la direction générale et au Conseil les garanties dont ils ont besoin, l'auditeur interne doit être conscient que les auditeurs externes peuvent ne pas totalement s'appuyer sur les travaux de l'audit interne lors de leur évaluation de l'environnement de contrôle et du système de contrôle interne relatif à l'information financière. En fonction de leur évaluation, les auditeurs externes peuvent se sentir dans l'obligation de valider eux-mêmes certains contrôles pour conforter leur indépendance. L'audit interne se coordonne avec les auditeurs externes pendant les séances de planification annuelle pour éviter les redondances et pour s'assurer que le Conseil et d'autres parties prenantes comprennent bien que :

- les auditeurs externes peuvent examiner uniquement les aspects de l'environnement de contrôle se rapportant à un risque majeur d'inexactitude des états financiers ;
- les auditeurs externes peuvent devoir faire des évaluations indépendantes à certains niveaux ;
- une revue par l'audit interne traitera généralement un plus grand nombre de risques (les risques opérationnels et de conformité s'ajoutant aux risques concernant l'information financière) ; et
- l'audit interne a l'opportunité de contribuer à des améliorations des processus par une meilleure compréhension de l'organisation dans son ensemble.

⁶ La méconnaissance de la culture d'entreprise et de la langue locales peuvent représenter des obstacles à la compréhension effective des différences culturelles et des normes comportementales. L'expérience et la compréhension de la langue et de la culture locales sont susceptibles d'améliorer la capacité de l'auditeur à saisir et à évaluer la conformité ou la non-conformité aux règles, normes et attentes de l'organisation.

Méthodes d'audit de l'environnement de contrôle

Cette section traite des outils et des techniques génériques destinés à l'audit de l'environnement de contrôle. Les éventuelles procédures d'audit à prendre en considération pour l'évaluation de l'environnement de contrôle d'une entité ou de l'un ou plusieurs de ses éléments sont indiquées en annexe. Les sept éléments et attributs sont extraits de la composante « environnement de contrôle » du COSO⁷. Ils comportent des objectifs de contrôle des données financières, de la conformité et de l'efficacité opérationnelle. L'annexe n'est proposée qu'à titre d'illustration et ne prétend pas être exhaustive.

Une mission d'audit de quelques éléments de l'environnement de contrôle comprendra une revue des contrôles informels (*soft controls*) concernant notamment la déontologie, l'intégrité, les compétences, les comportements et les perceptions. Ces contrôles sont dits informels parce qu'il peut être très difficile d'obtenir des preuves directes de leur efficacité par des méthodes classiques d'évaluation. Par contre, les auto-évaluations, les enquêtes, les ateliers ou les techniques similaires peuvent être plus adaptés. Plus spécifiquement :

- Les enquêtes menées auprès des salariés sont souvent utilisées pour s'assurer que les efforts de la direction pour mettre en place un environnement de contrôle efficace sont couronnés de succès. Ces enquêtes fournissent des indicateurs utiles de l'efficacité d'un ou de plusieurs éléments de l'environnement de contrôle. Les formulaires annuels remplis par les salariés sur le respect de la déontologie sont un autre exemple.
- Le responsable de l'audit interne devra se servir de son réseau dans l'organisation pour savoir si la communication, l'exemplarité (*tone at the top*), la cohérence entre le discours de la direction et ses actions et une supervision efficace existent au quotidien.

⁷ Les sept éléments du contrôle incluent les six éléments provenant des Normes plus un élément « L'importance du Conseil », tel que défini par le COSO.

- La connaissance du fonctionnement interne de l'organisation permet de mieux corroborer l'efficacité des contrôles informels.
- La valeur des audits effectués au sein de l'organisation ne peut être minimisée. En étant visibles et en étant des observateurs présents dans toute l'organisation, les auditeurs internes peuvent identifier les indices pouvant conduire à des évaluations plus approfondies. De même, les interlocuteurs savent qu'ils peuvent confier leurs préoccupations aux auditeurs en conservant le degré d'anonymat approprié.
- Les résultats de précédentes missions d'audit menées sur les activités de contrôle, la réaction de la direction et les solutions qu'elle a apportées sont également de bons indicateurs.
- La participation des auditeurs internes à des comités ou à des groupes de travail, et leur implication dans la mise en place ou l'évaluation de programmes de déontologie et de conformité donnent des aperçus intéressants sur de longues périodes.

Comme les évaluations qui viennent d'être mentionnées fournissent essentiellement des preuves indirectes, l'auditeur interne doit toujours s'assurer que des preuves suffisantes sont obtenues pour soutenir son évaluation et les conclusions de la mission. Le cas échéant, l'auditeur n'hésitera pas à recourir à l'analyse des données pour filtrer des anomalies ou des scénarii afin de produire des preuves tangibles.

Les contrôles liés aux autres éléments de l'environnement de contrôle (par exemple la publication d'un code de conduite approprié et actualisé, l'obtention de références et le contrôle des antécédents des nouveaux collaborateurs) peuvent se prêter aux techniques classiques d'audit.

En planifiant la mission, l'auditeur interne doit comprendre la différence de nature entre les contrôles informels et les autres contrôles, et choisir les techniques les plus appropriées.

Évaluation des défaillances de l'environnement de contrôle

Les défaillances de l'environnement de contrôle ont généralement des impacts sur de nombreux domaines ou processus et sont omniprésentes par nature. Les défaillances de l'environnement de contrôle peuvent être identifiées pendant des missions :

- centrées sur l'environnement de contrôle de l'organisation, ou un ou plusieurs de ses éléments ;
- focalisées sur l'environnement de contrôle d'une direction « métiers », d'une implantation ou d'une entité équivalente, ou
- qui intégreront notamment l'évaluation d'un ou plusieurs éléments de l'environnement de contrôle.

1. Évaluation des défaillances au cours d'une mission d'audit interne centrée sur l'environnement de contrôle de l'organisation ou sur un ou plusieurs de ses éléments

L'auditeur interne peut choisir d'évaluer les défaillances dans le cadre de l'audit de l'environnement de contrôle. En d'autres termes, le rapport d'audit peut uniquement concerner l'efficacité de chaque élément de l'environnement de contrôle.

Cependant, en limitant ainsi l'évaluation, les effets de bord de la défaillance risquent d'être omis et donc non-maîtrisés. La pratique à privilégier consiste en une collaboration de l'audit interne et de la direction afin de comprendre les conséquences sur la gestion des risques critiques et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne associés.

Par exemple, des défaillances au niveau du processus de recrutement peuvent entraîner une incapacité à embaucher du personnel compétent en nombre suffisant dans la fonction comptable. Cela peut avoir comme conséquence directe que les analyses des grands comptes, les rapprochements bancaires et la réconciliation des écarts au niveau des encaissements ne soient pas effectués comme il se doit.

En évaluant les défaillances dans les éléments de l'environnement de contrôle, l'auditeur interne doit faire attention aux indicateurs de défaillance d'autres contrôles connexes. Ces contrôles peuvent être liés à des processus métiers ou informatiques, ou encore à d'autres composantes de l'environnement de contrôle. Par exemple, le fait de ne pas pouvoir embaucher suffisamment de personnel peut entraîner des insuffisances dans les processus. Ces indicateurs peuvent signaler un risque plus élevé pour l'organisation à partir d'une défaillance de l'environnement de contrôle.

L'auditeur interne tiendra également compte des implications de multiples défaillances liées aux éléments de l'environnement de contrôle. Certaines défaillances concomitantes peuvent avoir plus d'impact que la simple addition de leur impact individuel. Par exemple, si les nouveaux collaborateurs n'ont pas de formation sur le code de conduite déontologique de l'organisation et que l'organisation ne parvient pas à obtenir des références ni à effectuer des vérifications concernant les antécédents de ses nouveaux collaborateurs, le risque d'embaucher du personnel incompetent (et même des individus coupables d'actes criminels) est accru.

Même si le rapport d'audit interne se limite à la communication des défaillances sans tenir compte de leur effet de bord, le responsable de l'audit interne devra discuter de leurs implications et des actions à entreprendre par la direction générale avec le Conseil ou le comité d'audit.

Les mesures correctives des défaillances de l'environnement de contrôle devront peut-être être étendues au-delà de l'élément de l'environnement de contrôle immédiatement concerné ; par exemple, il faudra peut-être inclure une surveillance renforcée des contrôles concernés dans les processus métiers.

2. Évaluation des défaillances pendant une mission d'audit focalisée sur l'environnement de contrôle d'une direction « métiers », d'une implantation géographique particulière ou d'une entité similaire

En plus des analyses évoquées ci-dessus, l'auditeur interne devrait déterminer si les problèmes identifiés dans l'environnement de contrôle lors d'une mission donnée sont révélateurs de problèmes encore plus vastes au niveau des directions « métiers », des différents domaines ou des processus de l'organisation. Par exemple, si les pratiques d'embauche sont déficientes, se pourrait-il que les procédures, processus et systèmes qui s'y rapportent soient également déficients dans d'autres divisions ? S'il y a un manque de connaissance du code de conduite de l'organisation, est-ce dû au fait que la version actualisée de ce code n'a pas été mise en ligne sur le portail de l'organisation ? Le code a-t-il été traduit dans les langues locales ?

L'auditeur interne et le responsable de l'audit interne doivent discuter des éventuelles implications des défaillances locales de l'environnement de contrôle sur l'ensemble de l'organisation, et ajuster le plan d'audit interne en conséquence. Dans certains cas, des travaux supplémentaires peuvent être nécessaires pour évaluer si ces défaillances se sont largement étendues ou si elles sont restées concentrées dans l'entité, le pays, etc. concerné par la mission.

3. Évaluation des défaillances pendant une mission d'audit intégrant l'environnement de contrôle ou un ou plusieurs de ses éléments (par exemple, un audit des relations avec les fournisseurs incluant l'évaluation des compétences de la direction et du personnel, et la connaissance du code de conduite et des attentes en matière de déontologie)

Un grand nombre des questions abordées ci-dessus s'appliquent également pour ce type de mission. L'auditeur interne doit s'entretenir avec le responsable de l'audit interne et voir si les problèmes liés à l'environnement

de contrôle qui ont été identifiés peuvent s'étendre à d'autres parties de l'organisation. Le plan d'audit interne devra être revu en conséquence.

L'évaluation du dispositif global de maîtrise des risques dans le périmètre de la mission permettra de s'assurer que les défaillances de l'environnement de contrôle sont compensées ou atténuées par d'autres contrôles fonctionnant efficacement dans ou en dehors de la direction « métiers », de la fonction ou du domaine audité(e).

Communication des résultats

Lors de la communication des résultats d'une mission d'audit de l'environnement de contrôle, l'auditeur devrait prendre en compte les points suivants :

- Le format classique de rapport, y compris l'échelle d'évaluation, peut-il être utilisé ? Dans certains cas, la direction générale et le Conseil peuvent préférer une présentation plutôt qu'un rapport d'audit au format standard.
- Faut-il limiter la diffusion du rapport ? Dans certaines organisations, cela peut se faire en qualifiant clairement le rapport de confidentiel et en restreignant ainsi sa diffusion. Cependant, le responsable de l'audit interne doit clairement comprendre comment et quand des constats de défaillances dans l'environnement de contrôle relatifs au contrôle interne de l'information financière doivent être communiqués aux auditeurs externes.
- Faut-il des exigences supplémentaires si la mission a été conduite sur instruction du conseil juridique, surtout lorsqu'il est nécessaire de protéger la confidentialité du rapport, conformément au secret professionnel liant l'avocat à son client ou à des mesures de protection similaires ?
- La mission d'audit prend-elle en compte toutes les procédures pertinentes, pour l'évaluation de l'élément de l'environnement de contrôle concerné ? Une limitation du champ d'intervention de la mission d'audit doit être clairement indiquée dans le rapport final, même si cette exclusion est fondée sur l'évaluation des risques telle qu'exposée précédemment.
- Si la revue de l'environnement de contrôle a été réalisée dans le cadre d'une mission inscrite au plan d'audit, fondée sur des risques métiers, mais non dédiée à l'environnement de contrôle, faut-il intégrer les constats et recommandations relatif à l'environnement de contrôle dans le rapport de mission ou bien doivent-ils faire l'objet d'un rapport distinct et spécifique ?

- Les échéances de publication du rapport doivent-elles être modulées en fonction :
 - de l'importance des problèmes identifiés ?
 - du calendrier de l'attestation trimestrielle⁸ du contrôle interne relatif à l'information financière et à la conformité ?
 - de l'étendue et des objectifs de la mission ?
 - de la nature ou de la sensibilité des problèmes identifiés ?
 - des destinataires du rapport d'audit ?

En outre, le responsable de l'audit interne tiendra compte des facteurs spécifiques suivants pour déterminer la méthode de communication des résultats des missions d'audit et d'environnement de contrôle.

Informations sensibles

Dans certaines circonstances, la communication des risques liés à l'environnement de contrôle peut être considérée comme sensible ou confidentielle en raison de la nature des défaillances de contrôle. Par exemple, s'il y a un problème au niveau de la direction générale qui pourrait avoir des conséquences négatives sur la perception de son intégrité et éventuellement constituer une remise en cause des valeurs de l'organisation, le responsable de l'audit interne doit s'entretenir avec les membres appropriés de la direction générale, plus particulièrement le conseiller juridique et le Conseil afin de définir une stratégie et un processus de communication adéquats, y compris les modalités de documentation et de surveillance des mesures correctives.

8 En France le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne, établi en application de l'article L. 225-235 du Code de commerce, est annuel (loi du 3 juillet 2008 qui a transposé dans le droit français les dispositions du droit européen en matière de rapport sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne (4^e et 7^e directives))

Identification des problèmes majeurs

Si une mission d'audit de l'environnement de contrôle permet d'identifier des problèmes importants, le responsable de l'audit interne passe en revue les résultats de précédentes missions pour déterminer s'il faut revoir les évaluations précédemment effectuées. Les résultats de cet examen seront communiqués à la direction générale et au Conseil. Ceci peut avoir pour effet la modification du plan d'audit à mi-parcours, à cause d'un éventuel changement du profil de risques de l'entreprise.

Nature et formulation des recommandations

Les recommandations du rapport d'audit interne devraient être pratiques et correspondre à des intentions positives. Elles devraient s'appuyer sur analyse causale (*root cause*) du risque lié à l'environnement de contrôle qui a été identifié.

Suivi des recommandations

Comme dans les autres missions d'audit interne, les recommandations doivent aussi être suivies. Étant donné la nature sensible des conclusions, le suivi des recommandations peut être effectué par l'audit interne ou par d'autres instances telles que le comité d'audit et/ou le Conseil.

Annexe

Cet exemple de procédures d’audit s’appuie sur sept principes de base pour mener une mission d’évaluation globale de l’environnement de contrôle. Ces principes, ainsi que les éléments et les attributs, sont adaptés de la composante « environnement de contrôle » du référentiel COSO⁹. Ils incluent les objectifs de contrôle liés aux informations financières, de conformité et d’efficacité opérationnelle.

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L’ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L’ÉVALUATION DES CONTRÔLES ¹⁰
<p>1. Intégrité et valeurs éthiques : Principe de base : une culture d’intégrité et des valeurs éthiques surtout au niveau de la direction générale, sont définies et fixent la norme de conduite pour conduire des affaires.</p>		
<p>Concevoir : la direction générale formalise clairement les valeurs ou les comportements éthiques acceptés par les principaux dirigeants et le Conseil.</p>	<p>La direction générale relaie le fait que l’intégrité et les valeurs éthiques ne peuvent pas être transgressées, ni en paroles, ni dans les actes.</p> <p>La direction générale a défini un code de déontologie qui met en avant le fait que l’organisation attend des collaborateurs qu’ils agissent avec intégrité dans toutes les actions liées à l’exercice de leurs fonctions.</p> <p>La direction générale a défini un code de conduite par lequel l’organisation s’engage à avoir des relations honnêtes et équitables avec ses clients, ses fournisseurs et les autres tierces parties.</p> <p>Des objectifs de performance et des mesures incitatives sont conçus pour ne pas susciter de tentations indues de violation des lois, des pratiques, de la réglementation, et des règles et procédures de l’organisation.</p>	<p>Conduire des enquêtes périodiques et anonymes auprès des collaborateurs pour « prendre le pouls » de l’attitude éthique communiquée par la direction générale.</p> <p>Contrôler l’existence et examiner le contenu du code de conduite de l’organisation et s’assurer également de l’existence d’un processus d’actualisation périodique de ce code.</p> <p>Contrôler l’existence et examiner le contenu du code de conduite des affaires de l’organisation et s’assurer également de l’existence d’une procédure d’actualisation périodique de ce code.</p> <p>Examiner la répartition entre la part variable et la part fixe des rémunérations des employés, ainsi que la pondération relative aux performances financières à court terme dans la rémunération.</p> <p>Examiner le système de rémunération de la direction générale pour comprendre s’il incite indûment à des prises de risques excessives et à passer outre le système de contrôle interne de l’entité.</p>

⁹ Adapté de « Internal Control over Financial Reporting-Guidance for Smaller Public Companies : Volume III, Evaluation Tools. » COSO, 2006, pages 25-31 « Control Environment Principles, Attributes and related summary of Entity-wide Controls and Management Documentation ». Les auditeurs se référeront à la documentation la plus récente du COSO sur www.coso.org pour des lignes directrices et des outils méthodologiques plus précis.

¹⁰ Dans de nombreux cas, l’évaluation de contrôle proposée nécessite que l’auditeur interne se procure des documents. Dans la pratique, cette documentation sera plus ou moins disponible. Le cas échéant, il est important que cette lacune soit signalée les constats majeurs de la mission.

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>1. Intégrité et valeurs éthiques : Principe de base : une culture d'intégrité et des valeurs éthiques surtout au niveau de la direction générale, sont définies et fixent la norme de conduite pour conduire des affaires.</p>		
<p>Communiquer : la direction générale exprime son engagement par rapport aux valeurs éthiques, en paroles et dans ses actes.</p>	<p>Les nouveaux collaborateurs reçoivent un exemplaire du code de déontologie et du code de conduite des affaires de l'organisation. Ils sont formés sur la manière d'appliquer ces directives aux situations réelles courantes dans le secteur d'activité de l'organisation.</p> <p>Les collaborateurs déjà en poste reçoivent un exemplaire actualisé du code de déontologie et du code de conduite des affaires de l'organisation au moins une fois par an. Ils suivent périodiquement une remise à niveau sur l'application de ces directives à l'environnement commercial de l'entreprise.</p> <p>Les clients, les fournisseurs et d'autres partenaires externes reçoivent un exemplaire du code de conduite des affaires de l'organisation au moins une fois par an. Les dispositions contractuelles conclues avec ces partenaires devraient inclure l'obligation d'adhérer au code de déontologie et au code de conduite des affaires de l'organisation.</p>	<p>Examiner la déclaration signée par les collaborateurs indiquant qu'ils ont lu et compris le code de déontologie et le code de conduite des affaires. Pour les collaborateurs déjà en poste, examiner l'attestation indiquant qu'ils n'ont pas enfreint les codes au cours de l'année écoulée et qu'ils n'ont pas connaissance d'autres infractions de ce type. Lorsqu'ils ont connaissance de ce type d'infractions, examiner qu'ils ont bien 1) communiqué ces infractions selon les instructions qu'ils ont reçues au cours de leur formation à la conformité ou à la déontologie et 2) si de leur point de vue ces infractions n'ont pas été résolues, qu'ils ont bien communiqué ces infractions potentielles sur le système d'alerte éthique de leur organisation.</p> <p>Examiner les stages de formation de l'organisation, le processus garantissant que tous les collaborateurs suivent les stages concernant le code de déontologie et le code de conduite des affaires.</p> <p>Examiner la politique de l'organisation selon laquelle le code de conduite des affaires est joint une fois par an à un courrier adressé aux clients, aux fournisseurs et à d'autres tierces parties. Vérifier que le code de conduite des affaires est bien joint à ces courriers.</p>
<p>Consolider : l'importance de l'intégrité et des valeurs éthiques est communiquée et réitérée à chaque collaborateur. Le média de communication est adapté à la culture et aux ressources de l'organisation.</p>	<p>Le bulletin d'information de l'organisation (et d'autres dispositifs de communication interne) met en avant :</p> <ol style="list-style-type: none"> Les dilemmes éthiques les plus fréquents dans le secteur d'activité et la façon dont la direction souhaite que les collaborateurs réagissent dans ce type de situations. Les défaillances (anonymes) d'ordre éthique et les conséquences de ces défaillances à la fois pour l'organisation et pour les collaborateurs impliqués. Les succès (avec les personnes concernées mises en valeur), avec la description du cas, du comportement du collaborateur et la démonstration de non-conformité aux directives de l'organisation. 	<p>Examiner les éditions du bulletin d'information de l'organisation au cours de l'année écoulée pour voir si des dilemmes éthiques, les défaillances et les succès y sont traités.</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>1. Intégrité et valeurs éthiques : Principe de base : une culture d'intégrité et des valeurs éthiques surtout au niveau de la direction générale, sont définies et fixent la norme de conduite pour conduire des affaires.</p>		
<p>Surveiller : des processus sont mis en place pour surveiller la conformité de l'organisation aux principes d'intégrité et aux valeurs éthiques.</p>	<p>Tous les nouveaux collaborateurs doivent signer le code de déontologie et le code de conduite des affaires, en précisant qu'ils ont bien lu et compris ces codes.</p> <p>Tous les collaborateurs déjà en poste doivent signer une attestation annuelle reconnaissant qu'ils ont lu les versions les plus récentes du code de déontologie et du code de conduite des affaires, et qu'ils comprennent et respectent ces codes.</p> <p>La direction des ressources humaines ou le service du recrutement contrôle que les nouveaux embauchés et les collaborateurs déjà en poste ont bien suivi la formation requise sur le code de déontologie et le code de conduite des affaires.</p> <p>L'organisation a mis en place une ligne d'alerte éthique (un système de remontée d'information qui permet de garder l'anonymat et qui est géré, de préférence, en interne avec un rattachement direct au Conseil, ou qui est externalisé) pour que les violations présumées du code de déontologie et du code de conduite des affaires de l'organisation soient signalées. L'organisation fait connaître l'existence de cette ligne d'alerte éthique.</p>	<p>Examiner la déclaration signée par les collaborateurs indiquant qu'ils ont bien lu et compris le code de déontologie et le code de conduite des affaires. Pour les collaborateurs déjà en poste, examiner l'attestation indiquant qu'ils n'ont pas enfreint ces codes au cours de l'année écoulée et qu'ils n'ont pas connaissance d'autres infractions de ce type (ou s'ils ont connaissance de ce type d'infractions, qu'ils les ont communiqué en utilisant la ligne d'alerte éthique).</p> <p>Examiner l'organisation des formations, ainsi que la procédure garantissant que tous les collaborateurs ont assisté à des sessions sur le code de déontologie et le code de conduite des affaires.</p> <p>Examiner l'existence de la ligne d'alerte éthique (y compris de l'unité responsable de la gestion de la supervision de cette ligne). Examiner les efforts déployés pour faire connaître la ligne d'alerte.</p> <p>Étudier un échantillon d'appels reçus sur cette ligne et examiner l'adéquation des investigations menées après les dénonciations ainsi que le suivi des décisions qui en ont résulté.</p>
<p>Traiter les écarts : les écarts par rapport à la culture d'intégrité et aux valeurs éthiques sont identifiés à temps et des solutions sont apportées aux niveaux appropriés dans l'organisation.</p>	<p>Un cadre dirigeant, de préférence directement rattaché au Conseil, est chargé de la supervision des fonctions de déontologie et de conformité.</p> <p>Les allégations de violation du code de déontologie et du code de conduite des affaires de l'organisation font l'objet d'une enquête appropriée, et les mesures correctives et disciplinaires sont prises comme il se doit. Cela concerne également les éléments rapportés sur la ligne d'alerte éthique.</p>	<p>Évaluer l'unité organisationnelle (y compris le rattachement) en charge de la supervision de la déontologie et de la conformité.</p> <p>Examiner l'adéquation des enquêtes menées à la suite des allégations de violation du code de déontologie et de conduite des affaires de l'organisation, ainsi que les mesures correctives et disciplinaires qui ont été prises.</p> <p>Évaluer les politiques et les pratiques d'investigation de l'organisation pour garantir que les enquêtes sont bien effectuées par du personnel qualifié. Évaluer les qualifications des enquêteurs et vérifier que la séparation des tâches entre la réalisation des enquêtes, la direction opérationnelle et les sanctions est respectée.</p>

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>2. Importance du rôle du Conseil : Principe de base : le Conseil comprend sa responsabilité en matière de supervision des informations financières, de la conformité aux lois et aux réglementations applicables, de l'efficacité et de l'efficacité opérationnelles, et du dispositif de contrôle interne. Il exerce pleinement cette responsabilité.</p>		
<p>Évaluer et contrôler les risques : le Conseil évalue et surveille activement :</p> <ul style="list-style-type: none"> le risque que la direction générale fraude en passant outre les contrôles internes ; les risques affectant la réalisation des objectifs de contrôle interne. 	<p>Le Conseil établit des principes de gouvernance parmi lesquels figure sa responsabilité en matière d'évaluation et de supervision des risques, particulièrement le risque de fraude de la part de la direction générale.</p> <p>Directement, ou par délégation au comité d'audit, le Conseil évalue et surveille les risques de fraude par des managers qui outrepasseraient des dispositifs de contrôle interne.</p> <p>Le Conseil évalue et surveille directement les risques de non atteinte des objectifs de contrôle interne.</p>	<p>Étudier les principes de gouvernance du Conseil et le mandat du Conseil en termes d'évaluation et de surveillance des risques. Demander au Conseil, à la direction générale, au responsable de l'audit interne et à l'auditeur externe en quoi consistent les procédures du Conseil en matière d'évaluation et de supervision des risques.</p> <p>Examiner les ordres du jour, procès-verbaux de réunions et dossiers d'informations du Conseil pour avoir la preuve qu'il évalue et surveille les risques de fraude de la part de la direction générale. Demander au Conseil, à la direction générale et au responsable de l'audit interne en quoi consistent les procédures employées par le Conseil pour évaluer et surveiller les risques qu'un manager fraude et passe outre les dispositifs de contrôle interne.</p> <p>Examiner les ordres du jour, procès-verbaux de réunions et dossiers d'informations du Conseil pour avoir la preuve qu'il évalue et surveille les risques liés au fait de ne pas atteindre les objectifs de contrôle interne. Demander au Conseil, à la direction générale et au responsable de l'audit interne en quoi consistent les procédures employées par le Conseil pour évaluer et surveiller les risques de non atteinte des objectifs de contrôle interne.</p>
<p>Surveiller la qualité et la fiabilité : le Conseil assure le suivi de l'efficacité du système de contrôle interne.</p>	<p>La charte du Conseil précise le mandat en matière de supervision du système de contrôle interne.</p> <p>Le Conseil reçoit des rapports périodiques sur l'efficacité du contrôle interne.</p>	<p>Étudier la charte du Conseil pour vérifier qu'il est bien chargé de superviser le système de contrôle interne. Examiner les ordres du jour et les procès-verbaux de réunions du Conseil dénotant l'importance de l'attention portée à cette question.</p> <p>Examiner les ordres du jour, procès-verbaux de réunions et dossiers d'informations du Conseil pour avoir la preuve que l'efficacité du contrôle interne est bien rapportée au Conseil.</p>
<p>Surveiller les activités d'audit : le Conseil surveille les activités d'audit interne et externe et, en cas de nécessité, il interagit avec les institutions de contrôle externe. Le Conseil a le pouvoir</p>	<p>La charte du Conseil investit le comité d'audit ou un organe dirigeant similaire du pouvoir de surveillance :</p> <ul style="list-style-type: none"> des processus de reporting financier et d'audit externe, et du pouvoir exclusif de sélectionner, de licencier et de 	<p>Examiner la charte du comité d'audit pour vérifier qu'il est bien investi du pouvoir de surveillance :</p> <ul style="list-style-type: none"> des processus de reporting financier et d'audit externe, et du pouvoir exclusif de sélectionner, de licencier et de déterminer la rémunération du cabinet d'audit externe. Se renseigner

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>2. Importance du rôle du Conseil : Principe de base : le Conseil comprend sa responsabilité en matière de supervision des informations financières, de la conformité aux lois et aux réglementations applicables, de l'efficacité et de l'efficacité opérationnelles, et du dispositif de contrôle interne. Il exerce pleinement cette responsabilité.</p>		
<p>exclusif de sélectionner, de licencier et de déterminer la rémunération du cabinet d'audit externe. Le Conseil intervient également à l'occasion de la nomination du responsable de l'audit interne, de la détermination de sa rémunération¹¹.</p>	<p>déterminer la rémunération du cabinet d'audit externe ;</p> <ul style="list-style-type: none"> de l'activité d'audit interne. Il intervient notamment à l'occasion de l'embauche ou du licenciement du responsable de l'audit interne. Il approuve le budget destiné à l'audit interne. 	<p>auprès des administrateurs, de la direction générale et des auditeurs externes quant au rôle du Conseil dans la surveillance des procédures de reporting financier et d'audit externe, ainsi que dans le choix du cabinet d'audit et dans la détermination des honoraires d'audit ;</p> <ul style="list-style-type: none"> de l'audit interne, et de l'embauche et du licenciement du responsable de l'audit interne, et d'approuver le budget de l'audit interne. Se renseigner auprès des administrateurs, de la direction générale et du responsable de l'audit interne quant au rôle du Conseil dans la surveillance de l'audit interne, y compris la désignation du responsable de l'audit interne et dans l'approbation du budget de l'audit interne.
<p>Établir une participation minimale d'administrateur indépendant : le Conseil comporte un nombre minimal d'administrateurs indépendants qui ne font pas partie de l'encadrement de l'organisation.</p>	<p>La charte ou le règlement de l'organisation fixe le seuil d'administrateurs indépendants qui siègent au Conseil, ce seuil devant correspondre à la taille, à l'activité et à l'environnement réglementaire de l'organisation.</p>	<p>Étudier les clauses de la charte ou du règlement intérieur qui impose d'avoir des administrateurs indépendants et évaluer le nombre d'administrateurs indépendants en fonction de la taille, de l'activité et de l'environnement réglementaire de l'organisation. Examiner les antécédents des administrateurs indépendants.</p>
<p>Détenir des compétences en matière financière¹² : un ou plusieurs administrateurs sont spécialisés dans le domaine financier.</p>	<p>La charte du Conseil exige qu'au moins un membre soit spécialisé dans le domaine financier et que tous les membres aient des connaissances financières de base.</p> <p>Au moins un administrateur a une expérience significative dans le domaine de la comptabilité (par exemple un expert-comptable, un directeur financier ou un contrôleur de gestion).</p>	<p>Étudier les antécédents, notamment la formation et l'expérience des administrateurs pour évaluer leur connaissance et leur savoir-faire dans le domaine financier.</p>

11 Cf. Prise de Position IFA/IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise, mars 2009

12 Bien que le référentiel COSO destiné aux petites entreprises mette l'accent sur les dispositifs de contrôle interne de l'information financière, il est important de souligner que les conseils d'administration font appel à d'autres spécialistes (par exemple des spécialistes de la gestion des risques, etc.) qui sont membres de divers comités. Dans ces cas-là, l'évaluation devrait également être effectuée par rapport aux études, à la formation et à l'expérience antérieure de ces personnes.

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>2. Importance du rôle du Conseil : Principe de base : le Conseil comprend sa responsabilité en matière de supervision des informations financières, de la conformité aux lois et aux réglementations applicables, de l'efficacité et de l'efficacité opérationnelles, et du dispositif de contrôle interne. Il exerce pleinement cette responsabilité.</p>		
<p>Surveiller fréquemment : le Conseil se réunit régulièrement, souvent pour des séances à huis clos, et consacre suffisamment de temps et de ressources pour mener à bien ses responsabilités.</p>	<p>La charte du Conseil exige qu'il se réunisse au moins une fois par trimestre.</p> <p>Le Conseil tient une séance à huis clos dans chacune de ses réunions.</p> <p>Le Conseil, à chaque réunion, consacre du temps à l'associé du cabinet de commissariat aux comptes et au responsable de l'audit interne, et les reçoit en privé.</p> <p>Le Conseil consacre un temps suffisant pour mener à bien ses responsabilités (par exemple, en règle générale, le Conseil doit se réunir sur 1 à 2 journée(s) à chaque fois, et le comité d'audit pendant 3 à 4 heures lors de chaque réunion).</p> <p>Le président du Conseil, si c'est un administrateur indépendant, ou le principal administrateur indépendant si le président du Conseil ne l'est pas, est essentiellement chargé d'établir l'ordre du jour des réunions du Conseil. Les autres administrateurs, le responsable de l'audit interne, la direction générale et les auditeurs externes contribuent au processus d'établissement de l'ordre du jour.</p> <p>Le Conseil peut compléter les dossiers d'informations reçus avant les réunions du Conseil/du comité. Ces informations sont reçues au moins trois jours avant la réunion.</p> <p>Les administrateurs consacrent le temps qu'il faut pour passer en revue ces informations avant la réunion.</p>	<p>Réviser les dispositions particulières de la charte. Constaté la conformité du Conseil à ces dispositions. Demander aux administrateurs (en distinguant les administrateurs indépendants des administrateurs non indépendants) si le nombre de réunions est suffisant.</p> <p>Étudier les procès-verbaux de réunions du Conseil et demander aux administrateurs si une séance à huis clos a bien été tenue à chaque réunion.</p> <p>Étudier les procès-verbaux de réunions du Conseil et demander aux membres du comité d'audit si le Conseil a pu rencontrer en privé l'associé du cabinet de commissariat aux comptes et le responsable de l'audit interne à chaque réunion, et s'il le fait à de multiples occasions au cours de l'année.</p> <p>Constater la durée des réunions à partir des procès-verbaux du Conseil. Demander aux administrateurs si le nombre de réunions est suffisant (en distinguant les administrateurs indépendants des administrateurs non indépendants).</p> <p>Demander au président du Conseil (ou au principal administrateur indépendant) et à d'autres administrateurs d'expliquer le processus d'élaboration de l'ordre du jour des réunions du Conseil. Se faire confirmer que les administrateurs ont la possibilité de réviser l'ordre du jour et de contribuer à sa définition.</p> <p>Demander aux administrateurs de préciser quelle est leur implication dans la définition du contenu des dossiers d'informations et s'il est approprié de les distribuer à l'avance pour pouvoir réviser ce contenu avant la réunion.</p> <p>Demander aux administrateurs du Conseil, à la direction générale, à l'associé du cabinet de commissariat aux comptes et au responsable de l'audit interne quelle est leur appréciation du niveau de préparation des réunions. Examiner la</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>2. Importance du rôle du Conseil : Principe de base : le Conseil comprend sa responsabilité en matière de supervision des informations financières, de la conformité aux lois et aux réglementations applicables, de l'efficacité et de l'efficacité opérationnelles, et du dispositif de contrôle interne. Il exerce pleinement cette responsabilité.</p>		
<p>Surveiller fréquemment (suite)</p>	<p>La charte du Conseil l'autorise, si nécessaire, à recourir à des prestataires ou à des conseillers externes.</p> <div data-bbox="515 790 935 1025" style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px; border: 1px solid #ccc;"> <p>Commentaire IFACI</p> <p>En ce qui concerne les processus de gouvernement d'entreprise, de risque et de contrôle interne, l'audit interne doit se mettre en capacité de répondre aux demandes spéciales du Conseil.</p> </div>	<p>procédure d'évaluation annuelle du Conseil et vérifier que la préparation du Conseil est évaluée. Vérifier que les dispositions particulières des chartes autorisent le Conseil à recourir à des prestataires ou à des conseillers externes. Demander aux administrateurs de préciser quelle est leur implication dans la définition du contenu des dossiers d'informations et s'il est approprié de les distribuer à l'avance pour pouvoir réviser ce contenu avant la réunion.</p>
<p>3. Philosophie et style de management : Principe de base : la philosophie et le style de management soutiennent l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.</p>		
<p>Établir le cadre : la philosophie et le style de management mettent en avant la qualité et la transparence du reporting interne et externe, et l'importance de l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques.</p>	<p>La direction générale insiste sur l'importance de l'atteinte des objectifs de contrôle interne, à la fois dans ses paroles et dans ses actes.</p>	<p>Demander aux collaborateurs concernés l'importance qu'ils accordent au respect des objectifs de contrôle interne. Étudier les critères d'évaluation des performances des collaborateurs, en vérifiant qu'ils sont tenus de rendre des comptes par rapport à la réalisation d'objectifs de contrôle interne.</p> <p>Étudier les allocutions et les présentations aux parties prenantes internes et externes susceptibles de refléter le cadre et le style de management.</p> <p>Constater directement ou demander à des personnes participant aux réunions de direction et/ou aux réunions du Conseil si le périmètre et la substance des discussions concernant les risques, les contrôles et la conformité sont appropriés par rapport aux problématiques auxquelles l'organisation est confrontée.</p> <p>Examiner les résultats des enquêtes menées auprès des collaborateurs concernant la culture et le style de management.</p>
<p>Formuler des objectifs : la direction générale établit et formule clairement des objectifs de contrôle interne.</p>	<p>Les objectifs de contrôle interne relatifs aux informations financières, à la conformité aux lois et réglementations applicables, à l'efficacité et à l'efficacité des opérations et à la protection des actifs sont communiqués aux personnes concernées dans toute l'organisation.</p>	<p>Examiner les référentiels opérationnels et comptables de l'organisation ainsi que les autres objectifs de contrôle interne dans l'entreprise. Vérifier auprès des personnes concernées leur niveau de compréhension de ces objectifs de contrôle interne.</p>

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>3. Philosophie et style de management : Principe de base : la philosophie et le style de management soutiennent l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.</p>		
<p>Définir des principes et des estimations : la direction générale suit un processus structuré et objectif pour définir les objectifs de contrôle interne.</p>	<p>L'organisation suit un processus structuré et périodique pour établir ses objectifs de contrôle interne relatif à l'information financière, à la conformité aux lois et réglementations applicables, à l'efficacité et à l'efficacité des opérations et à la protection des actifs. La direction financière et les directions opérationnelles sont impliquées dans ce processus.</p>	<p>Étudier les documents relatifs au processus d'établissement des objectifs de contrôle interne de l'organisation. Vérifier l'implication de la direction financière et des directions opérationnelles dans l'établissement des objectifs de contrôle interne.</p>
<p>4. Structure organisationnelle : Principe de base : la structure organisationnelle de l'organisation soutient l'efficacité du contrôle interne.</p>		
<p>Définir les responsabilités : La direction générale établit les responsabilités en termes de remontées d'information de chaque domaine fonctionnel et de chaque direction « métiers » de l'organisation.</p>	<p>L'organisation définit une structure appropriée à sa taille, à son activité, à son ancienneté et aux risques opérationnels.</p> <p>La direction générale établit les responsabilités de toutes les entités organisationnelles en matière de remontées d'information.</p>	<p>Examiner la structure organisationnelle de l'entité. La comparer à celles d'autres entreprises de taille, d'activité et d'ancienneté similaires.</p> <p>Analyser les responsabilités de remontées d'information qui ont été établies et les preuves écrites qu'elles ont été assumées au cours de l'exercice. Vérifier auprès des personnes occupant des postes clés au niveau des directions « métiers », des services financier et juridique, le niveau de compréhension et de conformité des responsabilités de remontées d'information.</p> <p>Vérifier que les risques associés à la structure organisationnelle ont fait l'objet de discussions au niveau de la direction générale et du Conseil (par exemple, les risques liés à une structure juridique complexe, à la centralisation par opposition à la décentralisation, à l'étendue du contrôle, au rythme des changements dans les métiers et au fait que la structure s'y adapte ou non, etc.).</p> <p>Vérifier que la structure organisationnelle facilite la circulation ascendante, descendante et transversale des informations relatives aux risques.</p>
<p>Maintenir une structure organisationnelle : la direction générale maintient une structure organisationnelle qui facilite l'efficacité de la remontée d'information et d'autres communications relative au contrôle interne au niveau des différentes fonctions et postes de direction.</p>	<p>L'organisation établit et tient à jour un organigramme indiquant la fonction et les responsabilités de remontées d'information de tous les collaborateurs.</p>	<p>Examiner l'organigramme, y compris le descriptif détaillé des rôles et des responsabilités de remontées d'information, et vérifier la procédure d'actualisation de l'organigramme. Constater le niveau de compréhension des rôles et responsabilités auprès des personnes occupant des postes clés dans la structure de contrôle interne.</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
4. Structure organisationnelle : Principe de base : la structure organisationnelle de l'organisation soutient l'efficacité du contrôle interne.		
Maintenir une structure organisationnelle (suite)	L'organisation définit et tient à jour des descriptions de postes pour les fonctions clés.	Examiner les descriptions de poste pour les fonctions clés, y compris la procédure d'actualisation des descriptions de poste de l'entreprise. Vérifier que les personnes qui occupent des postes clés dans la structure de contrôle interne ont une bonne compréhension de leur description de poste.
Maintenir les procédures : la hiérarchie reconnaît l'importance de maintenir des procédures pour vérifier de façon objective les informations générées à partir du système d'information de l'organisation.	L'organisation a établi des procédures pour valider périodiquement la fiabilité de son système d'information ainsi que l'exactitude, l'exhaustivité et le caractère opportun des informations générées à partir de ce système.	Examiner la procédure mise en place pour valider périodiquement la fiabilité du système d'information et l'exactitude, l'exhaustivité et le caractère opportun des informations générées à partir de ce système. Analyser les rapports produits suite à l'application de cette procédure. Examiner les défaillances identifiées, les investigations menées par l'organisation et les solutions qu'elle a apportées à ces défaillances.
5. Engagement en termes de compétences : Principe de base : l'organisation retient les personnes compétentes dans le domaine de la remontée d'information financière, du contrôle interne, de la gestion des risques et dans les fonctions de surveillance s'y rapportant.		
Identifier les compétences : les compétences qui contribuent à l'efficacité de la remontée d'information financière, du contrôle interne et de la gestion des risques sont identifiées.	<p>Un plan/une stratégie clair(e) et transparent(e) concernant les compétences existe et est aligné(e) sur la stratégie et les objectifs métiers. Ce plan ou cette stratégie doit inclure les exigences de compétences pour les activités qui ont été sous-traitées. Le plan doit inclure des méthodes pour développer les compétences requises.</p> <p>Des plans, garantissant une dotation en personnel suffisante sont mis en œuvre.</p> <p>Des descriptions formelles de postes/de fonctions existent et définissent les tâches et les compétences pour chaque poste. Les descriptions de postes/de fonctions (et d'expérience) doivent mentionner à la fois les compétences et les comportements nécessaires pour mener à bien les tâches confiées. Pour chaque compétence, le niveau de qualification souhaité doit être indiqué.</p>	<p>Se procurer et étudier le plan ou la stratégie en matière de compétences afin de vérifier :</p> <ul style="list-style-type: none"> • son existence ; • son alignement aux stratégies et aux objectifs des métiers ; • sa validation par la direction générale et • s'il/elle a fait l'objet d'une communication adéquate. <p>Examiner les niveaux de dotation en personnel et les organigrammes, et interroger la direction pour comprendre les méthodes utilisées pour évaluer l'adéquation des effectifs par rapport aux stratégies et aux plans opérationnels.</p> <p>A partir des organigrammes, sélectionner un échantillon de postes et étudier les descriptions de poste/de fonction pour s'assurer que le niveau de compétences adéquat a bien été exigé pour mener à bien les tâches relevant de ce poste. Les qualifications semblent-elles appropriées et les compétences (et l'expérience) sont-elles raisonnables et cohérentes ? Dans cet échantillon, il est conseillé d'avoir des postes clés, d'encadrement et de supervision, des postes liés à l'information financière, les risques et les contrôles.</p>

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>5. Engagement en termes de compétences : Principe de base : l'organisation retient les personnes compétentes dans le domaine de la remontée d'information financière, du contrôle interne, de la gestion des risques et dans les fonctions de surveillance s'y rapportant.</p>		
<p>Retenir les compétences : l'organisation emploie ou fait appel à des personnes possédant les compétences requises pour l'information financière, le contrôle interne, la conformité et la gestion des risques.</p>	<p>Les collaborateurs sont affectés en fonction de l'adéquation de leurs compétences (et de leur expérience) aux exigences du poste, telles que définies dans la description de poste.</p> <p>Pour pourvoir les postes clés au niveau du management, une grande expérience fonctionnelle devrait être requise.</p> <p>Quand des activités sont sous-traitées, le niveau de compétence des prestataires de service devra faire l'objet d'une attention particulière.</p> <p>Il doit y avoir un plan de formation mutuelle de la direction générale et du personnel pour que chacun puisse comprendre la fonction de l'autre et l'impact sur ses propres tâches. Ces échanges facilitent la suppléance des postes.</p> <p>Des plans sont mis en œuvre pour garantir que des niveaux adéquats de dotation en personnel sont maintenus.</p> <p>Pour les postes clés, il existe un plan de succession et les personnes mentionnées dans ces plans ont les compétences requises, ou des programmes existent pour développer ces compétences.</p>	<p>Se procurer les CV des nouveaux collaborateurs afin de vérifier que leurs compétences correspondent bien à leur fonction. Passer en revue les compétences, les emplois précédemment occupés, les études et la formation, et l'expérience. Demander à la direction générale ce qu'elle pense de l'adéquation du processus de sélection.</p> <p>En passant en revue les descriptions des postes clés de management, vérifier que les personnes qui occupent ces postes ont une expérience fonctionnelle très large plutôt qu'une expertise dans seulement un ou deux domaines. Demander à la direction générale ce qu'elle pense de l'alignement des qualifications et des compétences actuelles des titulaires des postes par rapport aux changements en cours dans les métiers, par rapport aux risques et à la performance opérationnelle.</p> <p>Examiner les contrats/accords de sous-traitance pour vérifier que les compétences ont été suffisamment prises en compte dans le choix du prestataire de service (dès le stade de la présélection). Vérifier que des clauses existent qui obligent le prestataire de services à conserver les compétences nécessaires. Vérifier que la procédure de contrôle des compétences est efficace.</p> <p>Se procurer les programmes de formation et vérifier qu'une formation mutuelle fait bien partie des stratégies de formation.</p> <p>Demander aux auditeurs externes comment ils perçoivent les capacités et les niveaux de dotation en personnel pour les fonctions relatives à l'information financière et les postes clés de gouvernance. Examiner les audits déjà réalisés notamment par les tutelles, les clients, les organismes de contrôle de conformité aux normes environnementales, etc.</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>5. Engagement en termes de compétences : Principe de base : l'organisation retient les personnes compétentes dans le domaine de la remontée d'information financière, du contrôle interne, de la gestion des risques et dans les fonctions de surveillance s'y rapportant.</p>		
<p>Retenir les compétences (suite)</p>	<p>Un processus d'assistance a été mis en place pour les questions très complexes et très techniques.</p> <p>Ce processus de recrutement prévoit la vérification des antécédents et des références des postulants, etc.</p>	<p>Les compétences ont-elles été évaluées ? Quelles ont été les conclusions et les recommandations ?</p> <p>Examiner les plans de succession des postes clés. S'assurer que les programmes de formation et de développement des compétences des candidats potentiellement prévus pour ces successions correspondent aux exigences du poste/de la fonction.</p> <p>Demander au personnel du service financier, demander directement aux auditeurs externes, comment les besoins d'assistance technique/de validation des procédures comptables ont été gérés.</p>
<p>Évaluer les compétences : les compétences nécessaires sont régulièrement évaluées et entretenues.</p>	<p>Il existe un processus et un guide d'évaluation des compétences qui est régulièrement documenté et actualisé. La conception du processus permet d'identifier les écarts de compétences et d'établir par écrit des programmes de développement des compétences afin de combler ces écarts dans des délais raisonnables, et de mettre en place un système de surveillance/de reporting pour garantir que ces écarts n'existent plus.</p> <p>Le Conseil évalue tous les ans les compétences des personnes occupant des postes clés liés à l'information financière, aux risques et aux contrôles.</p> <p>Des évaluations annuelles des compétences, des performances des sous-traitants et de leurs employés sont mises en place.</p> <p>Les qualifications mentionnées dans les descriptions de postes font partie de l'évaluation annuelle des performances des collaborateurs.</p>	<p>Se procurer les procédures correspondantes et en vérifier l'adéquation pour l'évaluation des compétences individuelles. Sélectionner un échantillon de personnes parmi l'encadrement et passer en revue leurs évaluations, ainsi que le plan de remédiation et le niveau de correction des écarts. A partir de l'examen du système de reporting, conclure sur l'implication collective des collaborateurs dans la correction des écarts.</p> <p>Pour les personnes occupant des postes clés, étudier les documents indiquant que ces procédures ont été menées à bien.</p> <p>Examiner les processus métiers dans lesquels des risques imprévus, des faiblesses importantes ou des défaillances se sont produits, afin de déterminer si les évaluations de compétences avaient été correctement effectuées.</p> <p>Passer en revue un échantillon d'évaluations de performances pour vérifier que les qualifications indiquées dans les descriptions de postes font effectivement partie de l'évaluation annuelle des performances, et que la rémunération est ajustée en fonction du niveau de compétences.</p>

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>6. Pouvoirs et responsabilités : Principe de base : pour un contrôle interne efficace, des pouvoirs et responsabilités adéquats sont attribués au management et aux collaborateurs.</p>		
<p>Suivre l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques : le Conseil supervise le processus de définition des responsabilités relatives au contrôle interne, et à la gestion des risques proposées par la direction générale.</p>	<p>L'organisation, le règlement et/ou les chartes du Conseil et de ses comités définissent les responsabilités de supervision et d'évaluation des principaux rôles et responsabilités de la direction générale en matière de gestion des risques et de contrôle interne.</p> <p>Les réunions du Conseil portent régulièrement sur l'efficacité des rôles et des responsabilités de la direction générale concernant la gestion des risques et le contrôle interne.</p> <p>A la suite de ces discussions, le Conseil fait des recommandations de réalignement.</p>	<p>Se procurer et examiner les documents juridiques de l'organisation permettant de vérifier que des fonctions de surveillance appropriées existent et qu'elles sont documentées.</p> <p>Examiner les ordres du jour et les procès-verbaux de réunions du Conseil pour vérifier que des discussions concernant cette surveillance appropriée ont effectivement lieu.</p>
<p>Définir les responsabilités : les responsabilités et les délégations de pouvoir sont clairement définies pour tous les collaborateurs intervenant dans les processus relatifs au contrôle interne et à la gestion des risques, à la conformité et à l'information financière.</p>	<p>Le Conseil délègue des pouvoirs et attribue des responsabilités à la direction générale qui, à son tour, délègue ses pouvoirs et attribue des responsabilités aux personnes appropriées dans l'organisation. Ces délégations de pouvoir et attributions de responsabilités doivent être documentées.</p> <p>Pour les postes clés de direction, le Conseil passe en revue les responsabilités et les pouvoirs indiqués dans les descriptions de postes et les valide, et il prend en compte l'influence de ces postes sur la fiabilité du contrôle interne.</p> <p>La preuve de la délégation de pouvoirs peut être donnée sous forme de matrice de délégation de pouvoirs, de descriptions de postes écrites ou de courriers individuels de passation de pouvoirs. Les collaborateurs doivent clairement comprendre les pouvoirs et les responsabilités qui leur sont attribués.</p> <p>Lorsque la direction générale attribue des pouvoirs et des responsabilités à des personnes occupant des postes clés, elle prend en considération l'impact sur l'efficacité de l'environnement de contrôle</p>	<p>Étudier l'exhaustivité de la procédure de définition des responsabilités et de délégation de pouvoirs.</p> <p>Évaluer l'adéquation des critères de délégation de pouvoirs.</p> <p>Vérifier que les personnes occupant des postes clés de direction disposent des pouvoirs appropriés et que cela a été documenté. En menant des entretiens, s'assurer que la direction a un bon niveau de compréhension de ses pouvoirs et responsabilités.</p> <p>Vérifier que ces pouvoirs sont périodiquement revus et, le cas échéant, réajustés.</p> <p>Passer en revue les enquêtes auprès des collaborateurs (ou lancer ce type d'enquête si elles n'ont jamais été réalisées) afin de déterminer si les pouvoirs et les responsabilités ont été clairement expliqués et compris.</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>6. Pouvoirs et responsabilités : Principe de base : pour un contrôle interne efficace, des pouvoirs et responsabilités adéquats sont attribués au management et aux collaborateurs.</p>		
<p>Définir les responsabilités (suite)</p>	<p>et la nécessité de maintenir une correcte séparation des tâches. Un certain nombre de critères sont établis pour que la direction générale puisse définir les niveaux des pouvoirs.</p> <p>Lorsque des niveaux de pouvoir et de responsabilité sont définis, la direction générale veille à l'équilibre approprié entre le pouvoir nécessaire pour que le travail soit fait et la nécessité de maintenir un contrôle interne adéquat dans les processus clés de l'organisation.</p> <p>Les niveaux de pouvoir doivent être revus périodiquement pour s'assurer qu'ils restent appropriés.</p> <p>Les collaborateurs ont les pouvoirs nécessaires pour, en tant que de besoin, corriger les problèmes ou mettre en œuvre des améliorations pour les activités dont ils sont responsables. Le droit de prendre ces décisions s'accompagne de niveaux de responsabilité et de pouvoir approuvés en amont.</p> <p>La direction générale prend en compte la nature du poste occupé par le collaborateur lorsqu'elle lui attribue des responsabilités ou lorsqu'elle détermine certains niveaux de pouvoir pour sa fonction.</p>	
<p>Limiter les pouvoirs : l'attribution de pouvoirs et de responsabilités comporte les limites adéquates.</p>	<p>Dans le cadre des procédures d'attribution des pouvoirs, l'organisation dispose de directives bien claires quant au pouvoir de validation de transactions supérieures à un certain montant ou correspondant à certaines caractéristiques précises. A mesure que les seuils augmentent, des accords supplémentaires de direction sont requis, les seuils les plus élevés étant réservés à l'approbation de la direction générale, voire du Conseil.</p> <p>Une procédure de contrôle de la conformité des niveaux de pouvoir ainsi qu'une procédure de gestion des éventuelles dérogations ont été mises en place.</p>	<p>Inclure la vérification des limites de pouvoir dans les tests proposés ci-dessus au sujet de la définition des responsabilités.</p> <p>Pour tous les événements et toutes les transactions importantes ayant eu lieu durant l'exercice audité, vérifier que la procédure et les niveaux de validation ont bien été respectés.</p>

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
7. Ressources humaines : Principe de base : les politiques et pratiques RH sont conçues et mises en œuvre pour contribuer à l'efficacité du contrôle interne.		
<p>Établir des politiques RH : la direction générale établit des politiques et des procédures RH qui démontrent son engagement en termes d'intégrité, de comportement éthique et de compétence.</p>	<p>Les politiques et les procédures RH existent. Elles sont revues et approuvées par le Conseil et mises en application par la direction générale. Ces politiques et procédures sont documentées afin d'alimenter le processus de contrôle.</p> <p>Les politiques et procédures RH sont périodiquement revues, le cas échéant, mises à jour et validées/approuvées par les personnes compétentes.</p> <p>Il existe une politique efficace de diffusion des politiques et des procédures RH, qui facilite l'appropriation par les collaborateurs.</p> <p>Les nouveaux collaborateurs reçoivent un exemplaire de ces politiques et procédures et tous les employés reçoivent les mises à jour.</p> <p>Des enquêtes sont périodiquement menées auprès des salariés pour évaluer leur compréhension des politiques et des procédures RH et pour savoir s'ils ont atteint les objectifs RH.</p>	<p>Se procurer les politiques et procédures RH de l'organisation et les étudier pour s'assurer qu'elles sont complètes, actualisées et correctement validées.</p> <p>Examiner les enquêtes les plus récentes menées auprès des collaborateurs. Ces enquêtes leur demandaient-elles d'évaluer la qualité/l'efficacité des politiques, des procédures et des pratiques RH ? Quand des opportunités d'améliorations existent, quel est le statut des plans d'actions ? Les résultats ont-ils été récapitulés et passés en revue par la direction générale et par le Conseil ?</p>
<p>Recruter et retenir le personnel : le recrutement et la fidélisation des collaborateurs aux postes clés sont guidés par les principes d'intégrité et par les compétences nécessaires à ces postes.</p>	<p>La direction générale fixe et fait appliquer des règles pour recruter des personnes qualifiées, conformément aux exigences des descriptions de postes.</p> <p>Des politiques sur les conflits d'intérêts concernant les recrutements comme celles impliquant les membres d'une même famille ou des relations personnelles entre collègues sont mises en œuvre.</p> <p>Les pratiques de recrutement comportent des entretiens d'embauche formels et approfondis. Les procédures de sélection comprennent des vérifications de références et une analyse du CV, des contrôles</p>	<p>Inclure l'examen des procédures de recrutement et de rétention dans l'évaluation des éléments proposés ci-dessus.</p> <p>Vérifier que les procédures de sélection sont bien respectées.</p> <p>Pour les personnes nouvellement nommées à des postes clés, vérifier qu'elles ont bien les exigences requises.</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>7. Ressources humaines : Principe de base : les politiques et pratiques RH sont conçues et mises en œuvre pour contribuer à l'efficacité du contrôle interne.</p>		
<p>Recruter et retenir le personnel (suite)</p>	<p>des antécédents des candidats, particulièrement pour les postes clés d'encadrement.</p> <p>Les pratiques d'entretien et de sélection sont conformes aux pratiques d'embauche locales, aux droits de l'homme ainsi qu'aux lois/à la réglementation sur la vie privée.</p> <p>L'organisation crée et actualise des descriptions de poste qui reflètent ses valeurs et les compétences nécessaires pour satisfaire aux exigences du poste. Les descriptions de postes contiennent des références spécifiques aux responsabilités concernant les contrôles.</p> <p>L'organisation mène des entretiens de départ et identifie toute problématique de contrôle interne.</p> <p>Les stratégies de succession comportent des plans de relève formels particulièrement pour les postes clés d'encadrement. Ces plans de succession sont actualisés périodiquement et approuvés par la direction générale, voire par le Conseil.</p>	<p>Passer en revue les documents consignant les entretiens de fin de contrat. Vérifier que les mesures de suivi ont été appropriées.</p> <p>Se procurer et étudier les plans de succession pour les postes clés. S'assurer qu'ils sont périodiquement revus et validés.</p> <p>Passer en revue les statistiques et les tendances de rotation du personnel. Les résultats dépassant les limites du raisonnable ont-ils été analysés et ont-ils été discutés au niveau approprié ?</p> <p>Vérifier que les RH ou une autre direction examine les niveaux de rotation du personnel. Étudier par ailleurs les données générales de rotation de personnel, celles qui concernent les nouvelles embauches et celles qui concernent les postes ou les compétences clés. Effectuer une analyse causale d'une rotation de personnel excessive, imprévue ou inexpliquée.</p>
<p>Assurer des formations adéquates : la direction générale soutient les collaborateurs en leur donnant accès aux outils et aux formations nécessaires à l'exercice de leurs fonctions.</p>	<p>Des programmes de formation existent. Ils permettent de faire appliquer et promouvoir les comportements éthiques et le contrôle interne.</p> <p>Un programme de formation doit comporter l'identification des connaissances, des savoirs faire et des compétences néces-</p>	<p>Se procurer les programmes de formation et de développement des compétences. Les étudier afin de s'assurer qu'ils traitent bien des sujets fondamentaux.</p> <p>Vérifier que le programme de formation comporte des étapes permettant d'évaluer l'efficacité des</p>

AUDITER L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
7. Ressources humaines : Principe de base : les politiques et pratiques RH sont conçues et mises en œuvre pour contribuer à l'efficacité du contrôle interne.		
<p>Assurer des formations adéquates (suite)</p>	<p>saïres pour que les collaborateurs puissent faire leur travail. Les besoins individuels de formation doivent être documentés dans un programme de formation.</p> <p>La procédure de formation en cours permet aux collaborateurs de s'adapter efficacement à des environnements professionnels qui évoluent.</p> <p>La formation comprend le développement et l'accompagnement de compétences telles que le <i>leadership</i> et l'aptitude aux relations interpersonnelles.</p> <p>La direction générale soutient les collaborateurs en leur fournissant les outils et les ressources nécessaires pour exercer leur métier.</p>	<p>collaborateurs et de définir un plan de correction par rapport aux éventuels écarts identifiés.</p> <p>Vérifier l'existence de programmes de formation destinés à plusieurs membres clés de l'équipe de direction. Évaluer les progrès réalisés dans la résolution des écarts.</p> <p>Étudier les budgets pour s'assurer que les ressources adéquates existent (par exemple, en temps et/ou en ressources humaines, financières et matérielles) pour mener à bien les plans de développement des compétences. Passer en revue les dépenses réelles pour vérifier que les employés profitent effectivement des formations.</p> <p>Examiner le programme de l'organisation pour les allocations des indemnités de formation, s'il en existe un.</p> <p>A partir d'un échantillon de collaborateurs, évaluer l'adéquation de la formation et sa valeur ajoutée en termes d'amélioration des qualifications et des compétences.</p>
<p>Définir des niveaux de performance et la rémunération : les évaluations de performance des collaborateurs et les pratiques de rémunération de l'organisation, y compris celles concernant la direction générale, soutiennent la réalisation des objectifs de contrôle interne.</p>	<p>Un processus de gestion des performances qui inclut la fixation des objectifs, leurs évaluations et des bonifications de la rémunération, existe.</p> <p>Le plan de rémunération/d'intéressement destiné aux cadres dirigeants vise l'équilibre entre la réalisation d'objectifs financiers et non financiers. Il n'accorde pas plus de poids à l'obtention des résultats financiers trimestriels.</p> <p>Le processus de gestion des performances comporte des étapes destinées à confirmer et à faire savoir qu'un collaborateur progresse dans la réalisation des objectifs au cours de la période d'évaluation des performances.</p> <p>Des revues de performance annuelles donnent lieu à des documents signés par le collaborateur et par son manager. Ces</p>	<p>Se procurer et examiner la procédure documentée de gestion des performances. Vérifier que les éléments fondamentaux y figurent.</p> <p>Vérifier la conformité de la gestion des performances des postes clés d'encadrement (plus particulièrement ceux des dirigeants).</p> <p>Examiner les procès-verbaux des réunions du Conseil et d'autres documents attestant les performances et les récompenses.</p> <p>Vérifier que les évolutions de rémunération, les intéressements et l'attribution d'actions correspondent bien aux montants approuvés par le Conseil.</p> <p>Examiner les dossiers d'informations transmis au Conseil afin de s'assurer qu'il reçoit les informations appropriées pour pouvoir comparer les rémunérations et accorder des intéressements.</p> <p>Examiner les procédures utilisées pour constituer et compiler les informations concernant les rému-</p>

ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS	CONCEPTION DES CONTRÔLES (MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DES PRINCIPES, ÉLÉMENTS ET ATTRIBUTS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE)	CONSIDÉRATIONS CONCERNANT L'ÉVALUATION DES CONTRÔLES
<p>7. Ressources humaines : Principe de base : les politiques et pratiques RH sont conçues et mises en œuvre pour contribuer à l'efficacité du contrôle interne.</p>		
<p>Définir des niveaux de performance et la rémunération (suite)</p>	<p>documents et la preuve de l'existence des revues de performances sont conservés.</p> <p>Les évaluations de performances et les rémunérations (y compris l'intéressement) sont passées en revue par le Conseil avant leur traitement et leur versement.</p> <p>Les programmes de rémunération sont périodiquement comparés à ceux du marché et du secteur d'activité. Le Conseil est tenu informé de ces comparaisons.</p> <p>Le Conseil est assuré de l'intégrité du système d'information relatif au programme d'intéressement et de la fiabilité des informations utilisées pour attribuer un intéressement.</p>	<p>nérations, et vérifier que l'assurance donnée sur toutes les activités importantes est complète.</p> <p>Comparer les rémunérations réellement payées et les intéressements effectivement accordés par rapport aux budgets approuvés et aux directives concernant la rémunération.</p>

Auteurs

Parveen P. Gupta
Philip D. Bahrman, CIA
Joseph Carcello, CIA
Princy Jain, CIA, CCSA
Norman Marks
James A. Rose, CIA
Erich Schumann, CIA
Natarajan Girija Shankar, CIA

Vérificateurs

Carlos Alberto Reyes, CIA
Maria E. Mendes, CIA, CCSA
Lynn C. Morley, CIA
David W. Zechnich, CIA
Douglas J. Anderson, CIA
Steven E. Jameson, CIA, CCSA, CFSA

Réviseurs pour la traduction française

Marie-Elisabeth Albert, CIA, Groupe La Poste
José Bouaniche, CIA, Caisse des dépôts
Emeline Bredy, CIA, ANRU
Christophe Butikofer, CIA, SFR
Pierre Drouard, CIA, Renault
Benoît Harel, CIA, IFACI Certification
Béatrice Ki-Zerbo, CIA, IFACI
Jacques Renard, Consultant

À PROPOS DE L'IIA

Fondé en 1941, *The Institute of Internal Auditors* (IIA) est une organisation professionnelle internationale dont le siège mondial se situe à Altamonte Springs, en Floride, aux États-Unis. *The Institute of Internal Auditors* est la voix mondiale, une autorité reconnue, un leader incontesté et le principal défenseur de la profession d'auditeur interne. C'est également un acteur de premier plan pour la formation des auditeurs internes. Il est représenté en France par l'IFACI.

À PROPOS DES GUIDES PRATIQUES

Les guides pratiques détaillent la réalisation des activités d'audit interne. Ils contiennent des processus et des procédures, tels que les outils et techniques, les programmes et les approches pas-à-pas, et donnent des exemples de livrables. Les guides pratiques s'inscrivent dans le Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne de *The Institute of Internal Auditors*. Ces guides pratiques relèvent de la catégorie des dispositions fortement recommandées. La conformité à ces guides pratiques n'est donc pas obligatoire, mais fortement recommandée. Ces guides ont été officiellement révisés et approuvés par l'IIA.

Pour de plus amples informations sur les documents de référence proposés par l'Institute, vous pouvez consulter notre site Web, www.theiia.org.guidance ou www.ifaci.com.

AVERTISSEMENT

The Institute of Internal Auditors publie ce document à titre informatif et pédagogique. Cette ligne directrice n'a pas vocation à apporter de réponses définitives à des cas précis, et doit uniquement servir de guide. *The Institute of Internal Auditors* vous recommande de toujours solliciter un expert indépendant pour avoir un avis dans chaque situation. *The Institute* dégage sa responsabilité pour les cas où des lecteurs se fieraient exclusivement à ce guide.

COPYRIGHT

Le copyright de ce guide pratique est détenu par *The Institute of Internal Auditors* et par l'IFACI pour sa version française. Pour l'autorisation de reproduction, prière de contacter *The Institute of Internal Auditors* à l'adresse guidance@theiia.org ou l'IFACI à l'adresse recherche@ifaci.com.

The Institute of Internal Auditors

247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701, États-Unis

Téléphone : +1 407 937 1100

Télécopie : 1 407 937 1101

Site Web : www.theiia.org

Courrier électronique : guidance@theiia.org

IFACI

98bis, Boulevard Haussman

75008 PARIS, France

Téléphone : 01 40 08 48 00

Fax : 01 40 08 48 20

Site Web : www.ifaci.com

Courrier électronique : recherche@ifaci.com