

Jacques Renard
Sophie Nussbaumer

Préface de Daniel Lebègue,
président de l'IFA

Audit interne
et contrôle de gestion
Pour une meilleure collaboration

© Groupe Eyrolles, 2011
ISBN : 978-2-212-55246-1

EYROLLES

Éditions d'Organisation

« Aimez qu'on vous conseille et non pas qu'on vous loue »

BOILEAU

Introduction

Voici deux fonctions, le contrôle de gestion et l'audit interne, bien connues du monde de l'entreprise, dont le rôle est indispensable au management, aussi bien pour la prise de décisions et la définition de sa stratégie que pour s'inquiéter, et de façon raisonnée, sur les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Voici deux fonctions dont le professionnalisme des acteurs est largement reconnu et apprécié, deux fonctions qui ont droit de cité au-delà des frontières et qui sont enseignées aux niveaux les plus élevés dans les écoles de commerce et les universités. Deux fonctions rattachées au plus haut niveau dans les organisations, participant ensemble ou séparément à de nombreuses instances professionnelles, qui ont donné lieu à de multiples publications et dont l'évolution et les prises de position sont scrutées et analysées par les observateurs. Voici deux fonctions qui se nourrissent aux mêmes sources, qui scrutent et analysent chiffres et données, comportements et règles de fonctionnement, succès et dysfonctionnements. Deux fonctions qui, avec des méthodes différentes, démêlent l'écheveau des actions et interactions des responsables opérationnels, élaborent rapports, tableaux de bord et recommandations. Deux fonctions qui sont des éléments essentiels du contrôle interne et qui, à ce titre, contribuent à mieux maîtriser les activités de l'entreprise.

Et pourtant, voici deux fonctions qui se frôlent sans se toucher, qui semblent trop souvent ignorer leur évidente complémentarité, deux fonctions qui auraient tout intérêt à mieux échanger et à collaborer, à gommer les doubles

emplois qui appauvrissent pour développer les spécificités qui enrichissent. Deux fonctions dont les organisations se parlent trop souvent de loin et qui, comme les seigneurs des temps anciens, s'observent du haut de leurs tours, sans jamais avoir eu l'idée de construire un château en commun. D'où vient cet esprit d'indépendance, cette frilosité qui conduit à fermer les portes, voire à les verrouiller, alors qu'elles devraient être largement ouvertes ? D'où provient cette timidité qui conduit des collègues, qui par ailleurs se connaissent, s'apprécient et se parlent, à rentrer ensuite chacun en sa maison au lieu de faire table commune ? Et ne peut-on remédier à un tel état de choses ? Aménager les institutions afin de pouvoir mieux échanger, communiquer, gommer les différences et initier de nouvelles structures permettant des évolutions profitables à tous et une meilleure lisibilité ?

Telles sont les questions que nous nous posons au seuil de cette étude et auxquelles nous allons tenter de répondre.

À un disciple qui lui demandait quelle serait la première mesure qu'il prendrait s'il devenait le prince de ce pays, Confucius répondit : « Je définirais le sens des mots, sinon on ne se comprend pas, on ne peut gouverner. » Aussi bien allons-nous commencer par définir le sens des mots, préalable essentiel à toute réflexion. Ce sens ayant été largement conditionné par l'histoire, il convient dans le même temps de dessiner à grands traits le contexte historique.

1. ÉVOLUTION HISTORIQUE ET DÉFINITIONS

Évolution historique

Les deux concepts qui nous occupent sont nés à la même époque et dans le même pays : tous les deux entre 1920 et 1940 et tous les deux aux USA à un moment et dans un pays où se faisait pressante la nécessité de mettre de l'ordre dans la gestion des entreprises pour une plus grande efficacité et une meilleure lisibilité. Toutefois, le parallèle s'arrête là.

L'audit interne

C'est dans les années 1930 aux USA que la crise économique a conduit un certain nombre de grandes entreprises à détacher quelques cadres de la finance auprès de leurs auditeurs externes. Ce faisant, ces entreprises ont atteint un double objectif :

- réduire le montant de la facture des cabinets d'audit puisque ce personnel détaché accomplissait des tâches subalternes (contrôle de comptes, inven-

taires etc.) qui n'avaient plus à être facturées – économies particulièrement bienvenues en ces temps de crise financière ;

- conserver malgré tout des personnels dont on ne souhaitait pas se séparer en attendant des jours meilleurs.

Ces personnels détachés réalisant des travaux d'audit, on les a nommés « auditeurs ». Comme ils appartenait toujours à l'entreprise, et pour les distinguer des membres des cabinets, on les a qualifiés d'« auditeurs internes ». Ainsi est apparu non pas la fonction, mais le nom.

Les années passant et la crise s'éloignant, ce personnel hybride a élargi le champ de ses activités de façon variable selon les entreprises. Certains ne se sont pas contentés d'analyser l'imputation comptable des factures, ils ont été voir, en amont, comment elles étaient élaborées ou, en aval, la suite qui leur était donnée. D'autres se sont davantage intéressés à l'organisation. D'autres enfin ont approfondi les travaux des auditeurs externes pour en apprécier la qualité, etc. En sorte qu'au bout de quelques années, certains se sont posé les questions quasi métaphysiques : « Qui sommes-nous ? Que sommes-nous en train de faire ? » Quelques-uns d'entre eux ont alors pris l'initiative de se concerter et, réintégrant leurs entreprises, de jeter les bases d'une nouvelle fonction pour tirer tout le profit de leurs expériences passées. Leur premier acte fut de constituer un corps de doctrine afin de donner une unité à la fonction qu'ils venaient de définir. Ainsi sont nées, en 1941, les normes professionnelles de l'audit interne ainsi que l'organisation chargée de veiller à leur bonne application : The Institute of Internal Auditors (IIA).

L'évolution du contrôle de gestion est tout à fait différente.

Le contrôle de gestion

C'est vers 1815 que la « comptabilité industrielle » s'est imposée en identifiant le « prix de revient », information destinée à répondre aux besoins de contrôle à distance de l'activité et de mesure de la performance de grandes entreprises de la métallurgie, du textile et aussi des chemins de fer. Toutefois, sa lourdeur et ses manquements l'ont fait se heurter aux impératifs de la seconde révolution industrielle, l'ère de la fabrication en série, de la multi-activité/multiproduit, des gains de productivité, de la mécanisation, etc. L'élaboration d'outils palliant ces manquements a consacré l'émergence du contrôle de gestion¹ tel que nous le connaissons aujourd'hui et dont la paternité est communément attribuée à Alfred P. Sloan.

1. H. Zimnovitch (1999).

C'est au bord de la ruine que la General Motors (GM), est confiée à A. P. Sloan en 1920. Ce conglomérat de marques peine à séduire le marché américain tandis que, dans le même temps, Ford, détenteur d'un seul modèle, la Ford T noire, occupe plus de 50 % du marché automobile et affiche des profits fabuleux. Dans le même temps, GM est, quant à elle, menacée par la ruine. C'est sous le contrôle d'A. P. Sloan que, dans l'entreprise organisée en divisions autonomes, sont implantées par Donaldson Brown et Albert Bradley des méthodes de contrôle financier alors inconnues du monde de l'automobile. Nombre d'auteurs¹ y voient la naissance du contrôle de gestion.

Le « modèle Sloan-Brown » repose sur la mise en place d'instruments parmi lesquels figurent :

- la centralisation de la trésorerie des différentes divisions de GM, autrement dit un pool de trésorerie ;
- une gestion prévisionnelle perfectionnée. Dès 1923, GM instaure un reporting prévisionnel mensuel destiné à gérer les variations de la demande. L'estimation portait sur les approvisionnements, les stocks, le niveau de trésorerie, d'investissement et de besoin en fonds de roulement. Ces données permettaient alors à A. P. Sloan d'ajuster les volumes de production du mois à venir qu'il approuvait ou amendait en personne ;
- le coût complet. Dès 1915, H. Gantt propose un modèle de traitement des charges de structure. Désormais, GM met en place le coût standard qui intègre une quote-part de frais fixes. Parallèlement à cette imputation rationnelle des charges fixes, A. P. Sloan systématise le contrôle budgétaire avec analyse des écarts dès 1925 ;
- le Return On Investment – ROI. C'est l'outil le plus original. Élaboré en 1912 par D. Brown, il met en évidence le taux de rendement des capitaux investis. Le ratio bénéfice/investissement devient rapidement le mètre étalon de la performance comparée entre divisions ; raison pour laquelle il figure dans le reporting ;
- le reporting historique au mois le mois. Rapidement, ce reporting est uniformisé et imposé à l'ensemble des entités du groupe. Le « standard accounting manual » fait état des éléments de coût, de prix, de volumes et du taux de retour sur investissement.

Pour A. P. Sloan, cet ensemble est la contrepartie d'un management décentralisé et délégataire. *In fine*, il définit la fonction première du contrôle

1. A. D. Chandler (1977), *La main visible des managers*, H. Bouquin (1994), H. T. Johnson et R. S. Kaplan (1987), etc.

budgétaire¹ comme mode de surveillance mais également de coordination. L'effort de contrôle a pour but de vérifier le bon usage des délégations tout en réservant, le cas échéant, au dirigeant un droit d'intervention. En 1940, GM détient plus de 50 % de part de marché, l'entreprise génère des profits fabuleux alors que la dépression sévit et que la ruine menace Ford, cette entreprise qui avait refusé l'idée de la comptabilité de gestion lui préférant la réduction des coûts par économies d'échelle et intégration verticale. Ce modèle contient toutes les méthodes classiques aujourd'hui utilisées : la comptabilité analytique, le contrôle budgétaire et les tableaux de bord, le retour sur investissement et le reporting. Il est l'acte de naissance du contrôle de gestion. C'est sur le « modèle Sloan-Brown », selon la formule d'Henri Bouquin, que les grandes entreprises modernes américaines purent s'organiser en centres de responsabilité et se développer. Ces pratiques se sont rapidement généralisées pour accompagner la croissance des grandes compagnies américaines².

En France, contrôle budgétaire et tableau de bord parviennent tous deux à maturité au cours des années 1950. Le contrôle de gestion comme ensemble restreint de techniques et de méthodes d'organisation ne s'impose pleinement dans les entreprises qu'au début des années 1960. Plus tard, il gagnera les PME, les entreprises de service et l'administration. Si nous observons, dès 1920, des tentatives de contrôle budgétaire avec les Imprimeries Delmas, celui-ci ne s'est réellement développé que dans les années 1930. La conférence internationale de Genève sur le contrôle budgétaire, en juillet 1930, serait à l'origine de la diffusion des pratiques américaines. Les intervenants y font part de leur expérience en contrôle budgétaire en dressant un large panorama de ce qui peut se faire. Et c'est le point de départ de la diffusion du contrôle budgétaire dans de grands groupes français tels que Saint-Gobain, Alstom, Total etc. Cependant, ce mouvement s'inscrira dans un cadre de référence, le modèle de comptabilité analytique, recommandé par le Plan comptable général – PCG. Défini en 1942 puis révisé en 1947 et 1957, ce dernier assoit ainsi le concept de contrôle budgétaire et introduit la comptabilité analytique. Bien qu'il ne s'agisse que de recommandations, le PCG, obligatoire dès 1965, participe de fait activement à l'introduction

-
1. « The figures did not give automatic answers to problems. They simply exposed the facts with which to judge whether the divisions were operating in line with expectations as reflected in prior performance or in budgets », A. P. Sloan, extrait de *My years with General Motors*, 1963 (réédition Doubleday, 1990).
 2. « Une histoire comparée du contrôle de gestion et de l'informatique décisionnelle ou l'éternel retour du mythe stratégique », www.crefige.dauphine.fr

d'une comptabilité analytique commune dans les entreprises françaises. Et le PCG ira même, dans sa version de 1982, jusqu'à proposer une définition sommaire du contrôle de gestion. Comme pour l'audit interne, l'implantation en France du contrôle de gestion comme ensemble de techniques est donc postérieure à celle des États-Unis. Au-delà, son développement diffère d'un continent à l'autre. Même si la « belle époque de l'industrie française » n'atteint pas la croissance observée outre-Atlantique, la comptabilité analytique (en devenir : « comptabilité de gestion ») a su évoluer pour accompagner les changements organisationnels (structures d'entreprise de plus en plus intégrées) et les besoins d'information rendus nécessaires. Pour certains, son histoire serait marquée par la volonté de la profession comptable de s'approprier la méthode de calcul des coûts retardant alors le développement du contrôle de gestion¹. Nous aborderons plus en détail ces éléments dans les développements suivants.

L'évolution divergente de ces deux fonctions apparaît bien évidemment dans les définitions.

Définitions

L'audit interne

L'audit interne bénéficie d'une définition, et d'une seule. Ou plutôt d'une seule qui puisse prétendre être officielle et universelle ; ce qui n'exclut pas les définitions concomitantes et explicatives.

Cette définition accompagne les normes professionnelles et, comme ces dernières, elle est publiée par The Institute of Internal Auditors (IIA), lequel fédère toutes les organisations nationales d'audit interne. La voici en sa traduction française : « *L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.* »

Dans cette définition, il faut apprécier le dit et le non-dit. L'assurance sur le degré de maîtrise des opérations n'est rien d'autre que l'appréciation du

1. H. Zimnovitch, *Le calcul des coûts en France dans la deuxième révolution industrielle ; un éclairage par les méthodes d'équivalence.*

contrôle interne, lequel doit être sans surprise pour le management après le passage des auditeurs internes. On ajoute fort justement, dans le second paragraphe, que l'audit interne ne se pratique pas au gré des humeurs : il a une méthode qui repose sur une approche par les risques. Cette remarque est fort importante. Elle signifie, en clair, que l'auditeur interne ne se prononce pas en lisant des procédures ou en posant des questions. Il constate les risques qui se sont manifestés, observe comment on a prévu de se prémunir contre ceux qui sont encore potentiels et la connaissance que l'on peut en avoir. C'est dire, et nous aurons l'occasion de revenir sur ce point, combien l'observation joue un grand rôle dans cette méthodologie. Mais cette définition, dont on constate la richesse et le souci de ne rien omettre, souligne encore deux autres points essentiels :

- elle attribue à l'audit interne un rôle de conseil dans l'organisation. Rôle traditionnel si on entend par là les recommandations que l'auditeur formule après chaque constat de dysfonctionnement. Et rôle nouveau, si l'on veut signifier que l'auditeur interne est en mesure de réaliser de véritables missions de conseil, sans rapport avec des missions d'audit *stricto sensu*. Or, c'est bien ce dernier sens qui prévaut dans l'esprit des auteurs du texte. Beaucoup s'en sont émus considérant qu'il y avait là confusion de fonction et atteinte portée à l'indépendance de l'auditeur interne. Les normes vont au-devant de cette critique en édictant un certain nombre de conditions préalables à l'acceptation d'une mission de conseil. Si cette nouvelle mission est, de fait, encore peu pratiquée, à tout le moins en France, il est un domaine où, en réalité, l'auditeur interne est très souvent un conseiller sollicité et utilisé : c'est dans la mise en place d'un système raisonné de contrôle interne ;

Il est, bien souvent dans l'organisation, le seul spécialiste de la question et il serait suicidaire pour l'entreprise de se refuser à utiliser ses compétences. On observera, dès à présent, que cette fonction de conseil constitue un point de convergence entre l'audit interne du contrôle de gestion et, même si elle est encore peu pratiquée, il peut y avoir là les prémisses d'un rapprochement.

- Mais de surcroît, on demande également à l'auditeur interne d'évaluer le gouvernement d'entreprise et de faire des propositions pour améliorer son efficacité. L'auditeur interne ne risque-t-il pas là de se brûler les ailes en pénétrant dans le domaine de la gestion ? Non, ont répondu préventivement les auteurs du texte en assignant à l'auditeur interne un rôle précis en quatre points définis par les normes (N2110). Évaluer le gouvernement d'entreprise, c'est déterminer s'il répond aux objectifs suivants :

- promouvoir les règles d'éthique ;
- garantir une gestion efficace des performances assortie d'une obligation de rendre compte ;
- bien communiquer les informations sur les risques et les contrôles ;
- et fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes, et au management.

Ainsi que nous le verrons ultérieurement, l'IFACI a renforcé et étendu ce champ d'application dans ses « Prises de position ». Certes, le rôle de l'auditeur interne n'est pas de faire les choses, mais de regarder comment les choses sont faites. Néanmoins, on ne peut manquer de faire le rapprochement avec le contrôle de gestion, voire de s'interroger sur les risques de double emploi ou, pire encore, de contradictions. Les définitions du contrôle de gestion vont d'ailleurs nous révéler une situation du même ordre.

Le contrôle de gestion

Contrairement à l'audit interne, il n'y a pas de définition du contrôle de gestion qui soit unanimement reconnue. Toutefois, se dégagent des conceptions communément admises.

En 1965, Robert N. Anthony propose, dans un premier temps, une définition classique du contrôle de gestion : « *Le contrôle de gestion (management control) est un processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation*¹. » Ainsi, les objectifs de l'organisation sont associés aux moyens mis en œuvre, au système d'information et au suivi des résultats. À la fin des années 1960, le contrôle de gestion se développe dans une organisation de type taylorienne. C'est l'ère économique où les maîtres mots sont : décentralisation, maîtrise du coût de la main-d'œuvre – principale composante des charges de production –, adaptation de la capacité de production au service de la demande, croissance de la part de marché, etc. Dans ce contexte, la performance de l'entreprise dépend essentiellement de la maîtrise et de l'optimisation du fonctionnement interne. Le contrôle de gestion constitue alors un ensemble de contrôles financiers reposant sur un système d'information comptable. Il coordonne et assure la convergence des buts à travers deux outils : la comptabilité analytique et le contrôle budgétaire.

En soulignant l'implication du dirigeant, R. N. Anthony lui reconnaît une fonction managériale : un pilotage à court terme par les indicateurs

1. R. N. Anthony (1965).

financiers. En conséquence de quoi, en 1976, il complète ainsi sa définition jugée trop restrictive : « *Le contrôle de gestion est un processus par lequel les dirigeants influencent les autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre la stratégie de manière efficace et efficiente*¹. »

Désormais, à la nécessité de coordonner la stratégie et sa mise en œuvre s'ajoute une nouvelle dimension : l'influence exercée par le contrôle de gestion.

Parallèlement, la connaissance de l'entreprise s'enrichit dans des domaines tels que l'économie, les mathématiques, l'informatique, etc., apportant de nouvelles conceptions et méthodes. En s'appropriant ces nouvelles dimensions, le contrôle de gestion évolue vers une approche plus globale d'où émerge la « comptabilité de gestion » dont la fonction consiste à ouvrir la « boîte noire » pour fournir une aide au contrôle et à la prise de décision du management. Et c'est en se démarquant de la comptabilité analytique telle que préconisée dans le PCG de 1982 qu'elle conduira la profession comptable française à abandonner son emprise en la matière.

Or, l'évolution du vocabulaire est significative de la progression de la technique². La comptabilité analytique était une comptabilité de flux autour d'un concept central, le coût. Désormais, la comptabilité de gestion fait apparaître la dimension de management (développement similaire de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion).

H. Bouquin ne définit-il pas le contrôle de gestion comme « *un ensemble de processus et dispositifs qui, dans les organisations, orientent les décisions, les actions et les comportements pour les rendre cohérents avec des objectifs à long et moyen terme tout en s'appuyant sur des systèmes d'information* » ?

Un système d'information est un ensemble d'éléments humains, de matériels, de logiciels et de méthodes destiné à collecter des informations internes et externes à l'entreprise, à les conserver, à les traiter et à les communiquer. C'est un outil :

- d'aide à la décision en fournissant des informations utiles et pertinentes pour les choix de gestion des responsables d'activité ;
- de contrôle de l'organisation en aidant à détecter les dysfonctionnements internes ;
- de coordination de l'ensemble des activités composant l'entreprise.

1. R. N. Anthony, (1988).

2. A. Burlaud et C. Simon, (2003).

Ces trois définitions ne sont pas sans présenter des constantes : le contrôle de gestion est considéré comme :

- un langage unifiant les comportements ;
- un outil destiné aux managers ;
- un outil de pilotage garant d'une cohérence économique globale.

En conclusion, le contrôle de gestion, dont la conceptualisation des pratiques et des comportements a été progressive par la mise en œuvre de la stratégie, assume une nouvelle mission : l'assistance aux décideurs dans leurs choix. Et c'est ce en quoi l'évolution du contrôle de gestion rejoint celle de l'audit interne.

Ces deux disciplines, nées dans un même pays à une même époque mais dont la conceptualisation diffère, convergent de plus en plus dans leur développement vers une seule et même direction : la mission de conseil au management de l'entreprise dans toutes ses dimensions stratégiques et opérationnelles .

Si l'on veut être parfaitement au clair sur le sens des mots, il convient en outre de préciser ce qu'il faut entendre par deux vocables déjà rencontrés et qui le seront de plus en plus : le contrôle interne et le gouvernement d'entreprise.

Le contrôle interne

Défini une première fois dès 1992 par les auteurs du COSO comme « *un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs* », le contrôle interne fait l'objet, en 1995, d'une définition complémentaire par les auteurs canadiens du COCO : « *éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédures, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs* ».

Ces définitions sont tout à fait complémentaires, comme il a déjà été souligné¹ : la première portant sur les acteurs et la seconde sur les moyens. Sans attendre les définitions ultérieures, dès cette époque, apparaissent les trois caractéristiques du contrôle interne :

- caractère relatif : il ne garantit pas la réalisation des objectifs mais seulement une amélioration de la situation ;

1. J. Renard, (2009).

- caractère doublement universel : on le trouve partout. Dès l'instant qu'il y a une activité, on observe des éléments mis en place pour bien la maîtriser. Il utilise une gamme de moyens en nombre infini (les dispositifs) qui sont tout ce qui permet de gérer au mieux afin de se préserver des risques et d'atteindre les objectifs ;
- caractère culturel : le contrôle interne est largement imprégné par la culture du milieu. La nature et le nombre des dispositifs varient d'une entreprise à une autre ; la prise en compte même du contrôle interne par l'ensemble des acteurs dépend de cet environnement. S'agit-il d'une organisation où l'on tente au mieux de maîtriser les activités mais de façon intuitive et désordonnée ? Ou s'agit-il d'une organisation où seuls comptent chiffre d'affaires et production, toute autre notion étant considérée comme une entrave insupportable ? ; Ou encore, s'agit-il d'une organisation qui a mis en place de façon rationnelle et cohérente un véritable système de contrôle interne touchant toutes les activités ? Dans ces trois cas de figure, la qualité de « l'environnement de contrôle » ne sera pas la même, d'où l'importance de cette notion dans l'appréciation de la bonne maîtrise des activités et dans l'organisation de l'audit interne en charge de faire des propositions pour l'améliorer.

Il existe d'autres définitions du contrôle interne. Elles reprennent toutes les mêmes notions et ne sont aucunement contradictoires. Rappelons seulement pour mémoire les définitions de l'IFACI et de l'AMF.

La définition de l'IFACI¹ : « Dispositif permanent mis en œuvre par les responsables d'une organisation pour s'assurer que ses activités sont convenablement maîtrisées à tous les niveaux en vue de lui permettre d'atteindre ses objectifs. »

La définition de l'AMF (2006), qui s'est donnée pour objectif de rédiger un cadre de référence du contrôle interne à l'usage des sociétés françaises, est : « Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptées aux caractéristiques propres de chaque société qui :

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

1. IFACI/IAS, (2000).

Finalement, cette définition, assez complète, fait la synthèse des définitions précédentes.

À la lecture de ces définitions, on perçoit l'importance que revêt la notion de contrôle interne pour notre sujet. Elle repose sur « une définition des grandes orientations stratégiques de l'entreprise et la mise en commun de dispositifs de maîtrise des activités¹ ». L'idée que l'on s'en fait va conditionner le travail de l'auditeur interne et attirer l'attention du contrôleur de gestion sur les risques éventuels soulignés par les préconisations de l'audit. On perçoit déjà que, dès cet instant, l'audit interne améliore ce que le contrôle de gestion mesure.

En outre, lorsque le contrôle interne est coordonné par des contrôleurs internes – dont nous verrons le rôle ultérieurement –, ces derniers seront, de fait, concernés par tout ce qui touche à l'audit interne.

Le gouvernement d'entreprise

Dès 1992, Sir Adrian Cadbury a imposé l'expression « *corporate governance* », traduit en « gouvernement d'entreprise ». La commission Cadbury l'a défini comme « le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées ». Ce concept a d'ailleurs fait l'objet de nombreux développements complémentaires. On distingue traditionnellement deux grandes tendances dans l'interprétation² :

La vision actionnariale de la gouvernance

Elle privilégie les actionnaires et les dirigeants mandatés par eux. Le lien qui relie les acteurs du gouvernement d'entreprise est alors un lien juridique de mandant à mandataire. Une bonne gouvernance s'attache alors aux structures, à l'information des dirigeants et à l'éthique. Elle veille à régler les conflits de pouvoirs et conflits d'intérêt, à s'assurer que les organismes mis en place (conseil, direction générale et comité d'audit) permettent de superviser efficacement les dispositifs opérationnels et qu'aucun d'entre eux n'est susceptible d'adopter un comportement déviant par rapport aux intérêts de l'actionnariat. La plupart des rapports sur la bonne gouvernance (Rapports Vienot 1 et 2, Rapport Bouton, définition 2004 de l'OCDE et aussi les lois NRE et LSF) se réfèrent à cette conception. On la nomme souvent « *corporate governance* ».

1. IFACI/IFA, (2009), « Audit interne et gouvernement d'entreprise ».

2. E. Bertin, (2007).

La vision partenariale de la gouvernance

Elle s'attache davantage à l'ensemble des parties prenantes dans l'organisation et en particulier aux relations de la direction générale avec les métiers et les différentes fonctions, centralisées ou décentralisées. Les liens qui relient tous les acteurs sont alors des liens de subordination. On prend donc en compte le fonctionnement interne de l'entreprise, sa gestion et son contrôle dans tous les sens du terme. La bonne gouvernance est alors celle qui permet d'éviter que, soit au niveau managérial, soit à un autre niveau, on puisse ou bien s'appropriier tout ou partie des biens de l'entreprise ou bien s'attribuer des pouvoirs excessifs. À ce titre, une attention particulière sera apportée aux ressources humaines et à la politique sociale, à l'information interne, à l'organisation opérationnelle et à tous les mécanismes de contrôle et de régulation. On nomme souvent cette conception « gouvernance opérationnelle ».

Mais on perçoit bien que, de fait, aucune de ces deux visions ne saurait être exclusive. Ainsi, la bonne gouvernance prend en compte aussi bien le bon fonctionnement équilibré des organes de direction que la circulation de l'information, aussi bien l'efficacité des organes de contrôle que le comportement des responsables opérationnels. Il en résulte que les mécanismes de gouvernance sont nombreux et on peut difficilement en faire une liste complète. Cela dit, dans cette liste, figurent à coup sûr et en bonne place le contrôle de gestion et l'audit interne.

L'audit interne est à la fois :

- un outil d'amélioration pour chaque responsable en permettant à chacun de mieux identifier ses risques. C'est ainsi qu'il aide à réduire les erreurs, les arrêts intempestifs, les confusions et donc les difficultés et pertes de temps. En évitant les chausse-trappes des risques potentiels, il donne les moyens à chaque responsable de réaliser plus aisément les objectifs fixés. Et il le fait en améliorant le contrôle interne, lequel donne une « assurance raisonnable » sur :
 - la maîtrise des principaux risques,
 - le respect de la conformité aux lois et règlements internes,
 - la fiabilité des informations financières ;
- un instrument de management pour la direction. En contribuant à limiter les risques individuels, il aide l'ensemble de l'organisation à mieux maîtriser ses activités. Il permet à la direction générale de mieux faire son choix entre les stratégies de l'acceptation, du partage, de l'évitement ou de la réduction des risques et, dans ce dernier cas, à prendre les dispositions

adéquates pour leur faire échec.

De la même façon, le contrôle de gestion est à la fois :

- un outil de mise en œuvre de la stratégie. Dans sa vision classique, il est la contrepartie de la délégation de pouvoir et assure la cohérence stratégie/objectifs. Avec la mise en place d'outils spécifiques, d'une part, il restitue à la direction une vision de la situation de l'entreprise indispensable pour l'action immédiate et, d'autre part, permet aux opérationnels de suivre leur performance et d'orienter ainsi la gestion de l'entreprise vers une vision partagée ;
- un instrument d'élaboration de la stratégie, aux confins de l'information et dans un environnement particulièrement instable. Dans un contexte versatile où les avantages concurrentiels conditionnent le devenir de l'entreprise et où les options stratégiques génèrent parfois des coûts colossaux, le contrôle de gestion, aux confins d'une mine d'informations variées, s'avère être précieux pour définir la stratégie et maîtriser ainsi le développement de l'entreprise. Et sa collaboration repose principalement sur la traduction des scénarios envisagés en langage financier et en risques et opportunités. La planification fait désormais partie des attributions du contrôleur de gestion tandis que le rapprochement avec l'audit interne se dessine.

Par exemple, la décision de lancement ou d'amélioration d'un produit repose sur l'élaboration d'un plan pluriannuel. Cet outil de simulation intègre, d'une part, les différents coûts générés par le projet (coûts de conception, de développement, de commercialisation et de financement) et, d'autre part, le gain potentiel attendu. Ainsi, le dirigeant dispose d'une vision globale du projet : coûts, financement, gains à venir et risques inhérents.

Si chaque produit a une durée de vie propre séquencée en phases distinctes, se pose néanmoins la délicate question du remplacement dudit produit : doit-on le remplacer ou, au contraire, prolonger sa durée de vie ? Ainsi, si la durée de vie d'un avion est indirectement déterminée par l'entrée en service d'un nouveau modèle, elle peut être néanmoins raisonnablement estimée à une vingtaine d'années. Un avionneur confronté à cette échéance devra se poser la bonne question : faut-il se lancer dans la conception d'un nouvel appareil dont les coûts de développement et d'industrialisation sont considérables avec, de surcroît, des gains différés liés à une longue phase de développement ? En d'autres termes, faut-il dépenser des millions d'euros dans la réalisation d'un nouveau produit ; ou investir, à moindres frais, dans une stratégie de différenciation du produit actuel et rallonger ainsi sa durée de vie ?

Question simple et ô combien complexe, et ce raisonnement s'étend à toute entreprise. Une organisation où il n'y aurait ni contrôle de gestion ni audit interne ou seulement l'un des deux, ou encore si l'un ou l'autre était mal géré, une telle organisation présenterait à coup sûr des lacunes dans la maîtrise de ses activités.

Ainsi, on perçoit déjà que l'amélioration conjointe du contrôle de gestion et de l'audit interne ne peut que contribuer grandement à l'amélioration du processus de gouvernance dans l'entreprise.

Encore faut-il que l'un et l'autre disposent d'une assise solide. Quelle est leur situation dans ce domaine ?

2. PANORAMA ACTUEL

Il est à envisager aussi bien du point de vue de l'organisation professionnelle que de celui de l'implantation de chaque fonction dans les organisations.

Les organisations professionnelles

L'audit interne

L'audit interne est une fonction organisée au plan national et au plan international. The Institute of Internal Auditors (IIA) fédère tous les instituts nationaux d'audit interne. Il représente aujourd'hui plus de 11 5000 membres répartis dans 165 pays. Il a son siège aux États-Unis, mais son organisation est largement internationale. C'est lui qui est le gardien de la doctrine via les normes professionnelles de l'audit interne. Il décerne le brevet de capacité à l'exercice de la fonction par un examen, le Certificate of Internal Auditors (CIA) que l'on peut passer dans de nombreux pays et en plusieurs langues.

L'audit interne est donc une fonction centralisée et organisée avec des règles communes pour tous, les mêmes objectifs et une même méthodologie. Il concerne aujourd'hui tous les secteurs d'activité marchands et non marchands : industries et commerces, services, banques, assurances, secteur public, secteur associatif, hôpitaux, professions libérales, universités... Les services d'audit interne désireux d'être professionnellement reconnus se font certifier conformes aux normes professionnelles par un organisme indépendant : en France, IFACI Certification.

La représentation de la fonction est également significative en France où elle

s'exprime par l'intermédiaire de son institut national : l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle internes), lequel regroupe près de 3 500 membres, soit plus de 650 entreprises et organisations. Il est important de noter que cette organisation mondiale (IIA et instituts nationaux) regroupe non pas des services ou des entreprises, mais des personnes physiques, les auditeurs, qui s'engagent ainsi à titre personnel au respect des normes et du code de déontologie.

L'IFACI regroupe également les contrôleurs internes dont le rôle est d'animer et de coordonner les dispositifs de contrôle interne sans prendre pour autant la place des managers. Ainsi que nous le verrons, le contrôleur interne aide également ces derniers à développer des outils d'auto-évaluation qui vont être appréciés par les auditeurs internes à l'occasion de leurs missions.

Notons également d'autres regroupements qui soulignent le caractère international de la fonction : la Confédération européenne des instituts d'audit interne" (ECIIA) et l'Union francophone de l'audit interne (UFAI).

Le contrôle de gestion

L'organisation de la profession est nationale ; toutefois, elle dispose d'un écho international.

En 1964 est créée l'ANCG, Association nationale des contrôleurs de gestion. Après quelques années d'expérience marquées par un fort développement du métier de contrôleur, cette association est devenue la DFCG, Association nationale des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion.

Elle est la seule organisation nationale des professionnels de la finance d'entreprise. Majoritairement composée de directeurs financiers et/ou de directeurs de contrôle de gestion d'entreprises privées ou publiques (85 % de ses adhérents), elle réunit également dans une moindre proportion (15 %) des enseignants, conseils d'entreprise en gestion, finances ou systèmes d'information.

En 2008, elle regroupe ainsi près de 3 000 membres appartenant à 1 700 entreprises françaises de tous les secteurs économiques des grands groupes internationaux à la PME en passant par les services publics et collectivités locales.

Ses objectifs consistent à favoriser l'enrichissement professionnel de ses membres par l'échange d'expérience et à offrir une veille technologique par des informations et des formations dans ses propres domaines d'expertise.

Elle s'organise tout à la fois selon un axe régional, son unité de base, et un axe national. Aujourd'hui, il existe près de 17 groupes régionaux qui se

réunissent tout au long de l'année. Cette organisation est, par ailleurs, complétée par deux autres axes de regroupement que sont :

- les groupes sectoriels des secteurs marchands (banque, assurance, distribution...) et non marchands, avec notamment le groupe des services publics ;
- les commissions techniques que sont : la Commission comptabilité et fiscalité, la Commission de contrôle de gestion et de système d'information, la Commission de gouvernance, contrôle interne et externe et la Commission de financement et de trésorerie.

Chaque année, elle réunit ses adhérents autour d'un congrès national – Financium – au cours duquel sont présentés les grands thèmes d'actualité et nouveautés en matière de solutions et de méthodes, véritables facteurs-clés de succès dans la gestion des missions au quotidien.

Par le biais de son centre de formation agréé et de sa revue mensuelle *Échanges*, elle diffuse les bonnes pratiques expérimentées. Elle développe les concepts modernes de gestion pour l'ensemble des professionnels de la fonction finance-gestion. Ses formations relèvent soit du contrôle de gestion, soit de la comptabilité-finance. La DFCEG complète son spectre par la publication d'ouvrages de management.

Force est de constater une absence d'organisation nationale et, *a fortiori*, internationale, qui soit dédiée aux seuls professionnels contrôleurs de gestion. Néanmoins, les métiers de la finance-gestion ont éprouvé la nécessité de se regrouper au sein d'associations nationales. À peine créées, ces mêmes émergences se sont alors réunies au niveau international pour initier une dynamique d'échange entre homologues. Ainsi, l'IAFEI, International Association of Financial Executive Institutes¹, est donc une association internationale cofondée par les associations nationales des dirigeants financiers au titre desquelles la DFCEG. Parmi ses 17 pays membres se trouvent notamment les États-Unis (AFP, Association for Financial Professionals), l'Allemagne, le Japon, la Corée, la Chine, etc.

Ses principales missions sont :

- de favoriser l'échange d'informations financières, l'expérience et les idées entre les dirigeants financiers ;
- promouvoir les considérations éthiques dans la pratique de la gestion financière dans le monde ;
- de fournir une base de coopération internationale en vue de rendre les systèmes financiers plus uniformes.

1. <http://www.iafei.org>

Si elle participe activement à l'échange professionnel, elle intervient également au niveau de l'élaboration de la réglementation financière et des principes comptables par une représentation au sein du groupe consultatif de l'IASC, International Accounting Standards Committee.

L'implantation dans les entreprises

L'audit interne

La géographie de l'audit interne en France n'est pas homogène. Elle est la conséquence d'une évolution historique qui fut un peu chaotique, reflétant le bon vouloir et les idées des dirigeants sur la gestion de leur entreprise. Certes, ce furent d'abord les grandes entreprises multinationales et singulièrement les anglo-saxonnes qui, les premières, furent convaincues de l'intérêt d'implanter une fonction d'audit interne et, préalablement, d'organiser le contrôle interne ; et ce, à compter des années 1960 (1965 : fondation de l'IFACI).

Peu à peu, la géographie de l'audit interne s'est étendue : des grandes entreprises aux moyennes, puis aux petites, du secteur privé au secteur public et associatif. Il en résulte qu'aujourd'hui la fonction est encore en évolution et que cohabitent des organisations qui pratiquent l'audit interne depuis des années et l'ont intégré dans leur culture tandis que d'autres en sont encore aux balbutiements et au stade de la découverte. On rencontre donc toute une gamme d'organisations :

- celles qui ont adopté le mot « audit interne », mais ne le pratiquent pas encore, le confondant parfois avec la simple supervision ;
- celles qui croient pratiquer l'audit interne, mais ne réalisent, en fait, que des missions d'inspection ou des enquêtes de police ;
- celles qui pratiquent l'audit interne, mais se limitent au secteur comptable et financier ;
- celles qui ont déjà une bonne perception de la fonction, mais oublient d'appliquer les normes professionnelles.

Mais, fort heureusement, le plus grand nombre – et singulièrement les grandes entreprises – pratique l'audit interne dans toutes ses dimensions normatives.

Cette hétérogénéité ne facilite pas une amélioration des méthodes et structures qui se voudrait globale. Mais, là encore, l'organisation universelle et internationale prend le pas tandis que la présence de normes universelles pousse à l'uniformisation des pratiques.

Si le contrôle de gestion ne bénéficie pas d'une telle impulsion, il a pour lui une implantation plus ancienne et donc une universalité et une autorité plus largement reconnues.

Le contrôle de gestion

Le préalable à la mise en œuvre du contrôle de gestion est de disposer d'un système de comptabilité analytique. Or, cette dernière ne fait l'objet d'aucune obligation légale ; raison pour laquelle le contrôle de gestion a pu, à loisir, investir progressivement le tissu économique français du secteur privé et, plus récemment, du secteur public.

Le contrôle de gestion dans les entreprises privées

Comme précédemment évoqué, le contrôle de gestion a été conçu et mis en place dans et pour les entreprises industrielles. Il y puise son origine avec comme prérequis la comptabilité analytique et un concept phare, le prix de revient. Et, comme précédemment souligné, c'est l'émergence de la normalisation des principes comptables obligatoires dès 1965 qui est à l'origine d'une large diffusion des pratiques de comptabilité analytique. La pierre angulaire ainsi posée, le contrôle de gestion peut se diffuser dans un environnement économique propice à son développement, à savoir la « belle époque de l'industrie » selon les historiens de l'économie. Progressivement, il gagne les PME du secteur industriel, mais aussi les activités de service, voire les sociétés du luxe et les petites entreprises.

Quant aux entreprises de service du secteur privé, s'il est difficile de les appréhender dans leur ensemble, il faut faire une place au cas particulier du secteur bancaire. Alors que ce dernier avait été épargné jusque dans les années 1980, la déréglementation et l'ouverture des frontières ont créé un cadre propice au développement de la concurrence et donc à la mise en œuvre du contrôle de gestion.

Parallèlement, l'effacement des différences entre le secteur privé et le secteur public tend à s'observer et il existe un réel rapprochement des logiques de gestion.

Le contrôle de gestion dans le secteur public ¹

Jusqu'à la fin du xx^e siècle, les tentatives de contrôle de gestion demeurent embryonnaires. Et pour cause, cette démarche volontaire s'avère onéreuse,

1. L. Zampiccoli, *Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales*, RECEMAP, Réseau d'enseignants chercheurs et experts en management public.

mais sans dissuader pour autant les ministères de la Défense et de l'Équipement, la Poste et les Télécommunications de l'expérimenter. Lui succède alors une approche en rupture avec les phases précédentes puisqu'un cadre réglementaire, la Loi organique relative aux lois de finance (LOLF), est désormais imposé par l'État.

La LOLF, entrée en vigueur en janvier 2006, n'impose pas en tant que telle la mise en place d'un système de contrôle de gestion. Elle prescrit la « mise en œuvre d'une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes (article 27, alinéa 2) » et la « présentation des actions, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats attendus pour les années à venir mesurés au moyen d'indicateurs précis dont le choix est justifié » (article 51, paragraphe a). C'est la « doctrine LOLF » qui prévoit le développement du contrôle de gestion comme « une aide à la conduite du changement ».

Et cette pratique s'étend spontanément pour gagner d'autres secteurs publics comme les collectivités territoriales¹. Et ce, pour deux raisons : faire face aux pressions et menaces exercées sur ces organisations (tensions fiscales, baisse des dotations budgétaires, etc.) ; et créer une homologie « structurale et gestionnaire » entre les établissements.

Simple instrumentation ou mouvement expansionniste de technique de management ? La circulaire du 21 juin nous donne une réponse simple : le contrôle de gestion est « un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines –, l'activité développée et les résultats obtenus²... ».

3. CONCLUSION

Ainsi, partis d'horizons différents et utilisant des moyens spécifiques, les deux fonctions tendent à se rejoindre dans leur universalité et dans leurs objectifs. Reste à souligner que l'adoption du contrôle de gestion par les organisations signe, à plus ou moins long terme et comme conséquence logique inéluctable, l'adoption de l'audit interne. Et c'est d'autant plus vrai que « contrôler », c'est vérifier et maîtriser, c'est-à-dire influencer les comportements pour se

-
1. C. Maurel, (2003), Approche et conception du contrôle de gestion dans les conseils généraux, Thèse en science de gestion.
 2. Guide d'autoévaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations de l'État ou Circulaire du 21 juin 2001.

rapprocher du fonctionnement souhaité. Or, l'audit est la phase de contrôle du contrôle ; autant dire que l'une ne peut aller sans l'autre et que ces disciplines sont complémentaires et indissociables dans leur essence et dans leur développement au service de la gouvernance. C'est dire que cette évolution n'est pas anodine et qu'une double réflexion s'impose sur les rapprochements nécessaires.

Le tableau ainsi dressé et les notions bien définies dans leur contexte historique, tel est le point de départ à prendre en considération dans les développements à venir établis selon le plan ci-après.

Table des matières

Sommaire.....	V
Préface	IX
Avant-propos	XI
Introduction	1
1. Évolution historique et définitions.....	2
2. Panorama actuel	15
3. Conclusion	20

PREMIÈRE PARTIE

Deux fonctions essentielles : audit interne et contrôle de gestion

Chapitre 1

Les convergences.....	25
1. Les convergences relevant de la nature des fonctions	25
1.1. <i>L'homogénéité des périmètres</i>	26
1.1.1. L'apparence	26
1.1.2. La spécificité du contrôle de gestion	27
1.2. <i>Les finalités communes</i>	29
1.2.1. La participation à la réalisation des objectifs et à la définition de la stratégie	29
1.2.2. La participation à l'optimisation et à l'efficacité	31
1.2.3. L'assistance au management.....	34

2. Les convergences relevant de l'assistance mutuelle	37
2.1. <i>L'audit interne du contrôle de gestion</i>	37
2.1.1. L'examen analytique	37
2.1.2. L'examen synthétique	43
2.2. <i>Le contrôle de gestion de l'audit interne</i>	43
2.2.1. Le budget recettes/dépenses	44
2.2.2. La prévision et le suivi des activités.....	44
2.2.3. L'analyse de la cohérence stratégique de l'activité d'audit.....	45
3. Les convergences relationnelles	46
3.1. <i>L'importance du responsable pour le contrôle de gestion et pour l'audit interne</i>	46
3.2. <i>Les relations avec les responsables opérationnels</i>	47

Chapitre 2

Les spécificités	51
1. Pilotage et maîtrise	51
1.1. <i>Contrôle de gestion et pilotage</i>	51
1.1.1. La gestion au quotidien : le rôle de la comptabilité analytique dans l'assistance au management.....	53
1.1.2. Le pilotage de l'activité	56
1.2. <i>Audit interne et maîtrise</i>	62
1.2.1. La gestion des risques.....	63
1.2.2. Le contrôle interne	65
2. Méthodes et outils	67
2.1. <i>Méthodes et outils du contrôle de gestion</i>	67
2.1.1. Le budget.....	67
2.1.2. Le tableau de bord et le tableau de bord prospectif	70
2.1.3. L'approche par les projets ou les programmes	74
2.2. <i>Méthodes et outils de l'audit interne</i>	76
2.2.1. L'importance de l'observation	77
2.2.2. La cartographie et le plan d'audit	78
2.3. <i>Un point de convergence : les rapports</i>	79
3. Les développements récents	80
3.1. <i>De l'information à l'élaboration des prévisions stratégiques</i>	81
3.2. <i>De l'audit de conformité à l'audit de stratégie</i>	83
3.2.1. L'audit de conformité (ou de régularité)	83
3.2.2. L'audit d'efficacité	83
3.2.3. L'audit de stratégie	84
4. Les règles normatives et professionnelles	85
4.1. <i>Déontologie formelle et informelle</i>	85
4.1.1. Le contrôle de gestion	85
4.1.2. L'audit interne.....	87
4.2. <i>Normes universelles et normes spécifiques</i>	87
4.2.1. Le contrôle de gestion	87
4.2.2. L'audit interne.....	88

DEUXIÈME PARTIE

Pour une meilleure organisation du travail ou la synergie relationnelle

Chapitre 1

Comment collaborer : la concertation	93
1. La concertation nécessaire	93
2. Les améliorations de la convergence	95
2.1. <i>Amélioration dans la définition des périmètres</i>	96
2.2. <i>Optimisation de la gestion</i>	99
2.2.1. De l'audit interne au contrôle de gestion	99
2.2.2. Du contrôle de gestion à l'audit interne	102
2.3. <i>Meilleure coordination des objectifs</i>	104
2.4. <i>Harmonisation des finalités</i>	105
2.5. <i>Adaptation des moyens</i>	106
2.5.1. Une adaptation quantitative	107
2.5.2. Une adaptation qualitative	107
2.6. <i>Complémentarité des méthodes et outils</i>	107
2.6.1. Les méthodes et outils de l'audit interne	107
2.6.2. Les méthodes et outils du contrôle de gestion	108
3. L'amélioration de l'efficacité des acteurs	109
3.1. <i>L'optimisation et l'efficacité</i>	109
3.1.1. La transmission directe	109
3.1.2. La concertation	110
3.1.3. La sélection	110
3.2. <i>L'adhésion des acteurs</i>	113
3.2.1. Les réticences	114
3.2.2. Les facteurs favorables	118

Chapitre 2

Comment améliorer : l'aspect relationnel	121
1. Les acteurs du gouvernement d'entreprise	121
1.1. <i>La direction et le Conseil</i>	121
1.2. <i>Les auditeurs internes et les contrôleurs de gestion</i>	123
1.3. <i>Les contrôleurs internes</i>	125
2. Les autres parties prenantes	127
2.1. <i>Les responsables opérationnels</i>	127
2.2. <i>Le risk manager</i>	128
2.3. <i>Le comité d'audit et le comité des risques</i>	129
2.4. <i>Le commissaire aux comptes</i>	131
3. La coordination et la complémentarité	132
3.1. <i>La coordination</i>	132
3.2. <i>La complémentarité</i>	133

Chapitre 3

Comment adapter : la formation	135
1. La formation conjointe	136
1.1. <i>L'audit interne</i>	136
1.1.1. L'analyse des concepts fondamentaux.....	136
1.1.2. La méthodologie	136
1.1.3. Les outils d'audit	137
1.2. <i>Le contrôle de gestion</i>	137
1.2.1. L'analyse des concepts fondamentaux.....	138
1.2.2. La méthodologie	138
1.2.3. Les outils de contrôle de gestion	138
2. La formation initiale commune	139
2.1. <i>Le programme commun</i>	139
2.2. <i>La concertation</i>	141
2.3. <i>Le double stage</i>	142
3. L'importance de la formation	143

TROISIÈME PARTIE

Contribution à la gouvernance de l'entreprise
ou la synergie organisationnelle

Chapitre 1

Une autre organisation	147
1. Les conditions et les progrès	147
1.1. <i>Le maintien des spécificités</i>	147
1.2. <i>Le choix d'un nom</i>	148
1.3. <i>Les progrès à venir</i>	149
2. La structure	150
2.1. <i>L'autorité commune</i>	150
2.1.1. L'organisation des responsabilités.....	150
2.1.2. La charte commune	152
2.2. <i>La pluridisciplinarité</i>	153
2.3. <i>D'autres perspectives</i>	153
3. Le niveau de rattachement	154
3.1. <i>Le rattachement au président</i>	155
3.2. <i>Le rattachement au comité d'audit</i>	155
3.3. <i>L'externalisation ou la fausse solution</i>	156
3.4. <i>Le rattachement à la direction générale</i>	156

Chapitre 2

L'audit interne, acteur de la gouvernance.....	159
1. Information sur la bonne application des principes de gouvernance	159

1.1. Appliquer la norme 2110.....	160
1.1.1. « Promouvoir des règles d'éthiques et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ».....	160
1.1.2. « Garantir une gestion efficace des performances de l'organisation assortie d'une obligation de rendre compte »....	161
1.1.3. « Communiquer aux services concernés les informations relatives aux risques et aux contrôles »	162
1.1.4. « Fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes et au management et assurer une coordination de leurs activités »	162
1.2. Auditer les relations direction générale/conseil/comité d'audit.....	163
1.3. Contribuer à améliorer les relations avec les autres parties prenantes	164
2. Amélioration de la maîtrise des risques	164
2.1. Contribution de l'audit interne à la maîtrise des risques	165
2.2. Définition de la politique de management des risques.....	165
3. Évaluation du contrôle interne	167
3.1. La méthode subjective	168
3.2. La méthode chiffrée.....	168
3.3. La méthode objective.....	168
 Chapitre 3	
Le contrôle de gestion, acteur de la gouvernance	
	171
1. Aider la DG à définir les principes de gouvernance	171
1.1. Les comportements éthiques	172
1.2. La pédagogie	173
1.2.1. L'autorité	173
1.2.2. Les compétences techniques et la connaissance des métiers.....	174
1.2.3. Les qualités humaines, clé de voûte du dialogue	175
1.3. La définition d'une structure et d'une organisation	177
1.4. L'information de qualité	177
2. Contribuer à améliorer la performance	178
2.1. Le suivi et la mesure des performances	179
2.2. L'apport du benchmarking	181
2.3. Le suivi des plans d'action	183
3. Adapter le système d'information	185
 Chapitre 4	
Une meilleure gouvernance	
	189
1. Optimisation du couple performance-gestion des risques	189
1.1. Limitation de la volatilité des résultats	190
1.2. Amélioration de l'allocation des ressources.....	191
1.3. Renforcement de la planification stratégique.....	193
1.4. Accroissement de la valeur ajoutée	194

2. Coordination de la déontologie et des normes professionnelles	196
2.1. <i>La déontologie</i>	197
2.2. <i>Les normes professionnelles</i>	198
3. Vers une harmonisation concertée de l'assistance au management	199
3.1. <i>Une alerte renforcée</i>	199
3.2. <i>Une meilleure gestion des imprévus</i>	200
3.3. <i>Une vision stratégique sécurisée</i>	201
3.4. <i>Une information améliorée</i>	202
3.5. <i>Un développement durable conforté</i>	203
Conclusion	207
1. Les problèmes actuels	207
1.1. <i>La complexité</i>	207
1.2. <i>Le travail non concerté</i>	208
1.3. <i>Les structures inadaptées</i>	209
2. Les solutions	210
2.1. <i>La qualité de l'environnement de contrôle</i>	211
2.2. <i>La rationalité de l'organisation</i>	214
2.3. <i>Le professionnalisme des acteurs</i>	214
Bibliographie.....	217
Index.....	221