

Contrôle interne et contrôle de gestion

*Pour une contribution conjointe et renouvelée
à la performance des organisations*



Le contrôle interne et le contrôle de gestion partagent des objectifs tels que la fiabilité de l'information, l'atteinte des objectifs opérationnels et l'amélioration de la performance. Dans la pratique, la proximité des finalités se double parfois d'une proximité organisationnelle voire méthodologique se traduisant par l'usage d'outils communs (tableaux de bord, plans d'actions stratégiques et opérationnels, progiciel de gestion intégré ou ERP...).

Ces zones de recoupement peuvent entretenir la confusion sur les rôles respectifs. Les managers peuvent alors rencontrer des difficultés pour solliciter à bon escient chacune de ces fonctions comme leviers de leur performance. Comment tirer parti des spécificités de ces fonctions dans un environnement tendu et incertain ? Comment optimiser leur apport en faisant jouer des synergies ? Dans une vision plus prospective, quelles actions peut-on envisager ? Autant de problématiques managériales auxquelles l'IFACI et la DFCC ont souhaité répondre en lançant un groupe de travail dont les recommandations se veulent très opérationnelles et éclairantes. En partant du cadre global de maîtrise des activités schématisé par le modèle des « trois lignes de maîtrise », le groupe rappelle que :

- le contrôle interne est l'affaire de tous car l'efficacité de ce dispositif repose sur l'implication de plusieurs catégories d'acteurs en commençant par les managers ;
- certaines organisations ont créé des fonctions de contrôle interne pour faciliter l'animation et le pilotage de ce dispositif intégré. Dans ce cas, le contrôle de gestion et cette fonction de contrôle interne se trouvent au cœur du modèle en tant que seconde « ligne de maîtrise » ;
- les fonctions de contrôle de gestion et de contrôle interne ont plusieurs points communs qu'il convient de consolider tout en mettant en évidence des spécificités base d'une synergie à construire.

In fine, le groupe explore des pistes très opérationnelles de synergie, qu'il s'agisse :

- d'exploitation des données des tableaux de bord et de pilotage ;
- de gestion des risques associés aux objectifs stratégiques ;
- de fiabilisation des prévisions budgétaires et du suivi de la performance ;
- de support aux opérationnels.

REMERCIEMENTS

L'IFACI et la DFCC remercient tout particulièrement les membres du comité de pilotage :

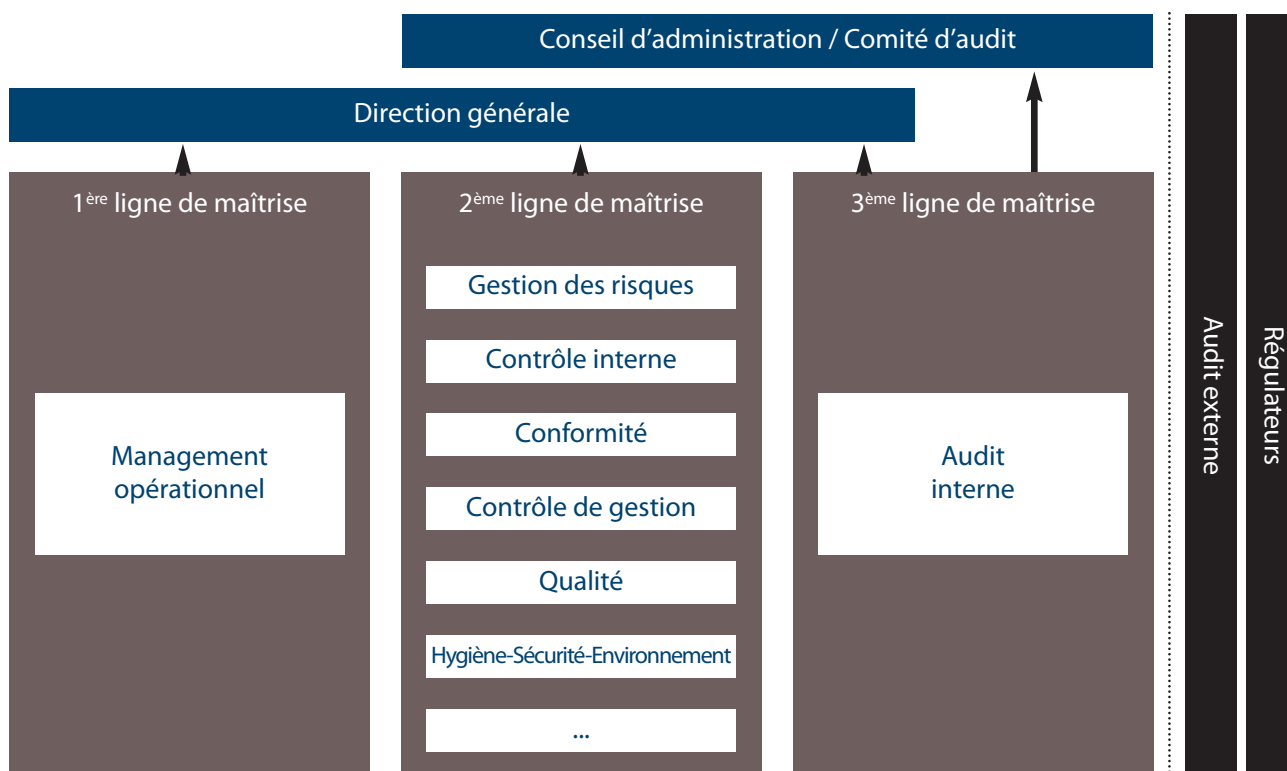
- Laurent ARNAUDO, VP Corporate Audit, Sodexo
- Christine COLIN, Direction de l'audit et du contrôle interne, ADP
- Marc DUCHEVET, Associé - Business Risk Services / Audit informatique, Grant Thornton
- Florence GIOT, VP Finance Efficiency, Power Alstom
- Sophie NERON-BERGER, Responsable de l'audit interne, Alcatel Lucent
- Jérôme SEMIK, Responsable du contrôle interne, Lagardère

Avec la contribution de :

- Benoist ALLARD, Directeur Administratif et Financier, Groupe Verdesis
- Myriam BOSSERT, Directrice de la formation et des études, DFCC
- Jean-Christophe DELPRAT, General Manager - Internal Audit, Nissan Europe
- Jean-Luc EDOUARD, Direction du contrôle interne, GDF SUEZ
- Hugo EXCOFFIER, Associé, Hugo Excoffier Partnering
- Pascal FACQUER, Responsable du Contrôle Interne, Mutuelle Générale Environnement et Territoires
- Céline GRANGER, Manager, Internal Control Europe & Asia, CRL
- Philippe HELLICH, Group General Controller, Ipsos
- Mihaela JAQUIN, Superviseur Audit, AGEFIPH
- Marie-Hélène JUNEJA, Directeur Administratif et Financier, Acer Computer France
- Béatrice KI-ZERBO, Directeur de la Recherche, IFACI
- Catherine LE GAL, Auditrice Interne, Ministère de la culture et de la communication
- Christian PERSIA, Directeur du contrôle de gestion et des affaires juridiques, Compuware France
- Jean-Marc PLUZANSKI, Directeur de l'Audit, Groupe Arcade
- Francis RAMIANDRASOA, Manager contrôle interne, Renault
- Christophe ROUINSARD, Directeur Administratif et Financier, Box & Automation Solutions
- Cyrille SEGALINI, Grant Thornton
- Olivier STEPHAN, Directeur du contrôle de gestion, Groupe Seb
- Bruno VINEL, Responsable de la prévention des fraudes, Veolia Environnement

LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE CONTRÔLE INTERNE AU SEIN DU MODÈLE DES « TROIS LIGNES DE MAÎTRISE DES ACTIVÉTÉS »

Il appartient au management de mettre en place des dispositifs efficaces de maîtrise de l'activité afin que l'entreprise puisse atteindre ses objectifs.



Le modèle des « trois lignes de maîtrise des activités » fournit des recommandations sur la définition claire des responsabilités :

- la **première ligne de maîtrise** est constituée par les managers opérationnels. Elle met en œuvre les pratiques les plus efficaces afin de maîtriser chaque processus et reporte les informations appropriées à la deuxième ligne de défense ;
- la **deuxième ligne de maîtrise** regroupe les services fonctionnels experts et les fonctions animant le dispositif de maîtrise des activités (contrôle de gestion, contrôle interne, gestion des risques, conformité, management de la qualité...) ;
- en tant que **troisième ligne de maîtrise**, une fonction d'audit interne indépendante fournit aux instances dirigeantes et à la direction générale une assurance concernant la maîtrise de l'activité et le fonctionnement des deux premières lignes de défense.

Au sein de la deuxième ligne de maîtrise, le contrôle interne et le contrôle de gestion se définissent de la façon suivante :

- le **contrôle de gestion** vise le pilotage de la performance financière de l'entreprise. Il contribue à l'optimisation du rapport entre les moyens engagés et les résultats, en cohérence avec les orientations stratégiques de l'entreprise ;
- le **contrôle interne** contribue à la maîtrise des activités, à l'efficacité des opérations et à l'utilisation efficiente des ressources. Il tient compte des risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

CONTRÔLE INTERNE ET CONTRÔLE DE GESTION : PRINCIPES COMMUNS ET SPÉCIFICITÉS

Les professionnels du contrôle interne et du contrôle de gestion qui ont participé à cette réflexion ont identifié une série de points communs et de spécificités dans leurs pratiques actuelles. Elles sont illustrées dans la séquence suivante concernant la fiabilisation et l'utilisation des données. La dernière partie du document en donne une vision prospective pour un renforcement des synergies.

PRINCIPES COMMUNS	Valeur ajoutée	<ul style="list-style-type: none"> Contribuer à la performance des opérations, à l'utilisation efficiente des ressources, à la gestion des risques Assurer un rôle de vigilance permanente et d'alerte en cas d'incidents ou de dysfonctionnements 	
	Méthodologie d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> Avoir une vision globale et transversale de l'organisation, puisque les deux fonctions interagissent avec d'autres fonctions de l'organisation Faciliter la comparaison à travers l'élaboration d'indicateurs et de référentiels 	
	Positionnement dans l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> Etre en appui au management et contribuer à l'atteinte des objectifs de ce dernier Disposer de la légitimité nécessaire pour pouvoir questionner certaines pratiques au sein de l'entreprise 	
		Contrôle interne	Contrôle de gestion
PRINCIPES SPÉCIFIQUES	Angle d'approche privilégié	<ul style="list-style-type: none"> Les processus Les systèmes 	Les indicateurs financiers et non financiers
	Gestion des risques centrée sur	Les dysfonctionnements au sein des processus et des systèmes	Les risques pouvant affecter le modèle économique ou la réalisation du budget prévisionnel
	Ancienneté de la fonction	Récente	Mature
	Interlocuteurs	Toute l'entreprise du fait d'une forte implication en matière d'amélioration de l'environnement de contrôle (exemplarité des dirigeants, intégrité, clarification des pouvoirs et responsabilités...)	Tous les managers de l'entreprise et en particulier la direction financière et la direction générale
	Démarche structurée par	<ul style="list-style-type: none"> Le référentiel des risques Les activités de contrôle destinées à couvrir les principaux risques identifiés Les exigences réglementaires 	Le processus budgétaire (élaboration et suivi des budgets, revue de performance) dans le cadre de la déclinaison stratégique
	Livrables	<ul style="list-style-type: none"> Référentiels de contrôle interne Plans d'actions visant à renforcer la maîtrise des risques Résultats d'auto-évaluation Rapport annuel sur le contrôle interne et la gestion des risques 	<ul style="list-style-type: none"> Tableaux de bord financiers et non financiers Contrôle budgétaire régulier Plans d'actions qualitatifs pour tenir les objectifs
Périodicité des livrables	Cycle annuel	Cycle court et récurrent (mensuel)	

EXPLOITATION DES DONNÉES, TABLEAUX DE BORD, PILOTAGE : LE CONTRÔLE DE GESTION ET LE CONTRÔLE INTERNE AU SERVICE DE L'AMÉLIORATION CONTINUE

Les projets de contrôle interne menés ces dernières années dans les entreprises se sont souvent focalisés sur la fiabilisation du contrôle interne financier. Les efforts portent désormais de plus en plus sur les aspects et enjeux opérationnels. Le contrôle interne doit, par conséquent, s'imposer comme un acteur opérationnel clé qui apporte une forte valeur ajoutée. Dans cette optique, des synergies renforcées avec le contrôle de gestion paraissent essentielles.

Ces synergies peuvent s'opérer de différentes manières :

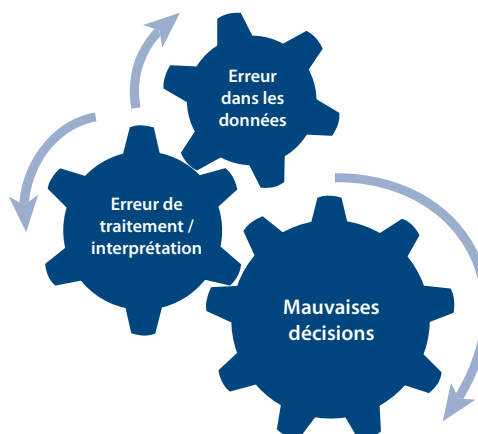
- Fiabilisation des indicateurs du contrôle de gestion grâce au contrôle interne ;
- Réactivité du contrôle interne grâce aux alertes du contrôle de gestion ;
- Le contrôle continu transactionnel : un bénéfice commun au contrôle de gestion et au contrôle interne.

I. Le contrôle interne fiabilise les indicateurs utilisés par le contrôle de gestion

La mauvaise qualité des données altère la précision des indicateurs

La qualité des données repose sur :

- La conception des indicateurs
- Les sources de données
- Leur mode de calcul
- La fiabilité des traitements



Trois domaines de qualité des données

➤ Amont

Données fiables : pertinentes, correctes et exhaustives

➤ Intermédiaire

Intégrité des données
Stockage, intégrité des scripts de calcul
Manipulations dont certaines relèvent de traitements manuels
Gestion des changements...

➤ Aval

Interprétation des données fiables
Définition des indicateurs
Mode de calcul...

Exemples de mauvaise utilisation :

- *Système d'information : négligence de la qualité des données d'entrée des outils décisionnels (infocentres, « cubes, « BI ») qui permettent d'automatiser et de fluidifier la production des indicateurs et tableaux de bord, non maîtrise des mises à jour.*
- *Reporting de trésorerie basé sur une information déjà retraitée en comptabilité locale, déconnecté des relevés bancaires.*
- *Conception d'un indicateur du pilotage des effectifs : faute de suivre de manière intégrée les effectifs internes et externes, les analyses et l'appréciation de la productivité d'un service pourront être biaisées, certains managers réalisant leurs objectifs de réduction des effectifs en utilisant de manière extensive la sous-traitance.*

II. Le contrôle interne adapte son dispositif en fonction des indicateurs de pilotage produits par le contrôle de gestion

<p>Sortir des démarches trop figées, fondées sur des contrôles clés :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Immuables ➤ Appliqués de manière mécanique ➤ Sans lien avec les autres dispositifs de pilotage des processus ou la nouvelle réalité de l'activité opérationnelle 	<p>Nombre d'indicateurs permettent d'identifier les activités qui ne sont plus réalisées de manière standard. Cela peut être le révélateur d'un dysfonctionnement de fond, et nécessitera alors de renforcer les actions de contrôle.</p> <p>A contrario, les activités de contrôle peuvent être allégées en fonction de l'amélioration structurelle des indicateurs.</p> <p>Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ <i>Dans la grande distribution, par le taux de démarque inconnue : si ce taux est trop élevé, l'entreprise pourra décider de renforcer les inventaires tournants ou les procédures de contrôle d'entrées et de sortie.</i> ➤ <i>Dans le pilotage des projets dans des groupes industriels ou de services : des indicateurs de pourcentage de coûts à terminaison qui dérapent, ou des incohérences par rapport à des coûts planifiés, sont autant d'indicateurs qui doivent alerter le contrôle interne, qui devra alors renforcer les points de contrôle sur les entités concernées.</i> ➤ <i>L'amélioration du BFR va généralement de pair avec la fiabilisation des processus de facturation et de traitement des fournisseurs. Un BFR qui se dégrade brutalement, et ce de manière inexplicite, peut en fait être le révélateur d'un mauvais traitement administratif.</i>
--	---

III. Le contrôle continu transactionnel : un bénéfice commun au contrôle de gestion et au contrôle interne

<p>Comment le contrôle interne et le contrôle de gestion peuvent-ils appréhender des anomalies sur des transactions individuellement peu significatives, et ce de manière exhaustive et à un coût raisonnable ?</p>	<p>Le Continuous Control Monitoring (contrôle continu) :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Superviser certaines transactions « à risque » (ex : émission d'avoirs) ➤ Identifier des transactions anormales (ex : personne non autorisée sur une transaction, doublons, modifications de données sources sensibles, dépassement de seuils...) <p>Le contrôleur de gestion et le contrôleur interne doivent pouvoir combiner :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Le suivi et l'analyse d'indicateurs de performance des processus ➤ L'analyse systématique et automatisée de données révélatrice de transactions anormales <p>Exemple :</p> <p><i>La lutte anti-fraude grâce aux contrôles sur les virements de trésorerie. Des mots clés (destinations géographiques, listes Gafi...) couplés à des critères de seuils ou de montants, peuvent générer des alertes automatisées.</i></p>
---	--

VISION PROSPECTIVE DES ACTIONS CONJOINTES DU CONTRÔLE INTERNE ET DU CONTRÔLE DE GESTION

Dans une vision plus **prospective**, le contrôle de gestion et le contrôle interne peuvent travailler ensemble selon trois axes :

1. La gestion des risques associés aux objectifs stratégiques.
2. La fiabilisation des prévisions budgétaires et le suivi de la performance.
3. Le support aux opérationnels.

La gestion des risques associés aux objectifs stratégiques

Dans le futur, le contrôle interne et le contrôle de gestion contribueront conjointement à l'atteinte des objectifs stratégiques par la maîtrise des risques.

Le contrôle interne devra avoir une vision encore plus claire des objectifs de l'entreprise. Cela lui permettra d'identifier les risques majeurs et donc les points de contrôles importants. Il pourra ainsi apporter une véritable valeur ajoutée en orientant ses travaux sur les « vrais » sujets de l'entreprise. Il se transformera alors en véritable « **partenaire** » pour les dirigeants.

Cette évolution doit s'opérer très en amont, grâce à l'intégration du contrôle interne dans la fixation des objectifs à moyen terme et dans les sujets à développer pour mettre en œuvre la stratégie. Aujourd'hui, la déclinaison et le pilotage de la stratégie sont réalisés par les différentes fonctions de l'entreprise. Des indicateurs de performance sont suivis de façon mensuelle à partir de données fournies par le contrôle de gestion. Demain, pour chaque objectif ou pour chaque proposition détaillée, une analyse des risques associés et des plans d'actions de maîtrise de ces risques pourront être développés avec le support du contrôle interne.

De son côté, le contrôle de gestion devrait également poursuivre son évolution vers une fonction de plus en plus contributive à la stratégie. Aujourd'hui, grâce aux budgets, au reporting et aux analyses des coûts, il permet d'optimiser la mise en œuvre de la stratégie : il s'assure de l'adéquation entre les moyens déployés et les objectifs poursuivis. Demain, il intégrera davantage d'analyses prospectives dans ses prévisions, notamment des indicateurs sur les risques et enjeux majeurs et les moyens financiers à mobiliser pour assurer un contrôle efficace. Il deviendra ainsi un **acteur de la gestion des risques**.

La fiabilisation des prévisions budgétaires et le suivi de la performance

Le processus budgétaire suit un cadre formalisé avec des étapes de validation. Il s'agit d'un processus itératif comportant des phases de cadrage via des hypothèses opérationnelles (tendance du marché...), financières (évolution des taux de changes, crises économique...), règlementaires et environnementales (nouvelles normes écologiques, etc.) et des phases de validation. Le contrôle interne peut jouer un rôle important pour aider à structurer un processus budgétaire efficace.

Il paraît de plus en plus certain que le **contrôle de gestion devra, à l'avenir, intégrer les principes du contrôle interne pour optimiser la fiabilité des prévisions** à travers, par exemple :

- la formalisation des normes ;
- la vérification des interfaces de données ;
- la traçabilité des hypothèses ;
- la plateforme « sécurisée » de conservation des scénarii...

Le contrôleur de gestion, garant du processus budgétaire, effectue de plus en plus souvent des analyses de risques et d'opportunités par rapport à ses budgets, revues, re-prévisions, etc. Pour compenser l'impact financier de ces **risques et opportunités**, le contrôleur de gestion définit souvent des plans d'actions avec les responsables opérationnels. **Il peut alors associer le contrôle interne à cette démarche.**

À titre d'illustration, on retrouve de plus en plus souvent des notes de cadrage des plans spécifiant que « ... les opérationnels doivent s'assurer que le processus budgétaire intègre les actions prioritaires au titre des audits, de la cartographie des risques et du contrôle interne... ». Dans des contextes plus matures, la prise en compte de ces plans d'actions prend mieux en compte les revues de performance au travers d'indicateurs spécifiques (sous forme de tableaux de bord).

Le support aux opérationnels

C'est sans doute dans ce domaine que le contrôle de gestion et le contrôle interne doivent, à terme, renforcer leur collaboration, en soutien des opérationnels. Ils doivent davantage sortir de leur rôle de garant des règles et normes (LSF, IFRS...) pour prendre en compte les véritables préoccupations des opérationnels (baisser les prix de revient, regagner des parts de marché, optimiser la gestion de la chaîne logistique, informatiser les opérations, etc.). Il s'agira de travailler avec les opérationnels pour que ces derniers puissent aussi s'approprier les contraintes du contrôle de gestion (alerter, projeter, analyser, piloter des plans d'actions...) et du contrôle interne (formaliser, sécuriser les dispositifs de contrôle interne, diffuser les bonnes pratiques, sensibiliser à la culture des risques). D'une contrainte nécessaire, le contrôle interne et le contrôle de gestion deviendront ainsi de véritables « **Business Partners** » pour contribuer à la création de valeur des processus opérationnels.

À titre d'illustration, une fois le contrôle interne déployé dans l'entreprise (culture, procédures...), il pourra évoluer vers une fonction de « **contrôleur interne métier** », dont le rôle consiste à garantir un contrôle des risques et des processus par une action en continu. À l'instar d'un contrôleur de gestion impliqué opérationnellement dans les décisions de l'entreprise, le contrôleur interne métier, grâce à sa connaissance de la cartographie des risques, joue ainsi le rôle de garant de la maîtrise des étapes d'un projet ou d'un processus. Aux côtés des opérationnels et en binôme avec le contrôleur de gestion, le contrôleur interne métier s'assure en permanence de la validité des hypothèses, du respect des circuits de décisions, de la fiabilité des calculs et des engagements... Il garantit, de manière permanente, la maîtrise des activités.

Les choix stratégiques et la qualité de leur déclinaison conditionnent la pérennité des organisations : si les décisions stratégiques sont du ressort exclusif des dirigeants, contrôle interne et contrôle de gestion peuvent apporter leur soutien à la maîtrise des processus décisionnels et d'exécution de la stratégie.

