La documentation des contrôles internes

L'identification et la consignation des activités relatives aux contrôles organisationnels sont devenus une pratique courante pour bon nombre de professionnels de l'audit.

PAR ANDREAS G. KOUTOUPIS

LE COMMITTEE OF SPONSORING Organizations of the Treadway Commission (COSO) définit le contrôle interne comme un processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation dans le but de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. Les contrôles doivent favoriser l'efficacité, réduire le risque de perte d'actifs et garantir la fiabilité des résultats financiers et la conformité avec les lois et règlements applicables.

Les raisons de documenter sont variées, mais elles sont souvent d'origine réglementaire. Par exemple, les responsables de la gestion des entreprises inscrites à la New York Stock Exchange doivent évaluer et documenter les contrôles internes périodiquement afin d'offrir une garantie raisonnable de la fiabilité des rapports financiers. De plus, les *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les Normes)* de l'IIA recommandent une évaluation périodique de la pertinence des systèmes de contrôle de l'organisation et, en ce qui concerne un bon nombre d'entreprises, la direction et les autres parties prenantes exigent une évaluation de l'efficacité des contrôles.

Les exigences réglementaires, les directives professionnelles et les mandats d'entreprise sont autant de bonnes raisons pour les auditeurs internes de développer des compétences dans le domaine de la documentation des contrôles. Pourvus des méthodes et des outils adéquats, les auditeurs peuvent approfondir leurs connaissances des contrôles et aider ainsi la direction à choisir les méthodes de documentation les mieux à même de répondre aux besoins de l'organisation.

L'IDENTIFICATION DES CONTROLES

Avant de documenter les contrôles internes, les auditeurs doivent les identifier et évaluer les objectifs et les risques pertinents au niveau de l'entité et du processus. Les contrôles doivent avoir pour but de réduire le risque à un niveau acceptable, mais à un coût qui ne soit pas prohibitif. La direction met en place des contrôles internes en réponse aux risques, que ces derniers soient perçus comme des occasions, des incertitudes ou comme des dangers.

Tous les niveaux de l'organisation peuvent faire l'objet de contrôles, dans toutes les composantes du COSO :

- L'environnement de contrôle.
- L'évaluation des risques.
- Les activités de contrôle.
- L'information et la communication.
- Le pilotage.

En cada una de estas áreas, los auSur chacun de ces aspects, les auditeurs peuvent collecter des informations sur les risques et les contrôles au moyen d'entretiens, d'ateliers, d'enquêtes, d'examens de documents, de procédures analytiques et d'observations. Les informations obtenues grâce à ces méthodes servent ensuite à identifier, documenter et évaluer clairement l'importance de chaque contrôle. Pour cette raison la documentation doit être bien organisée et cohérente.

LES OBJECTIFS DE CONTROLE

En plus d'énumérer les risques et les contrôles, la documentation doit identifier clairement les objectifs de contrôle. Pour mieux comprendre les objectifs de contrôle relatifs à une activité, un processus ou un système, les auditeurs internes peuvent s'appuyer sur les textes

réglementaires émanant des autorités compétentes, notamment les organismes en charge de la régulation du marché financier et les banques centrales. Les auditeurs peuvent aussi tirer parti des ressources Internet gratuites, notamment celles que l'on peut trouver aux adresses AuditNet.org et www.theiia.org et sur le site Web de l'IIA.

Les objectifs de contrôle peuvent être énoncés dans différents documents, par exemple dans la description de la mission de l'organisation, le plan stratégique, les plans de développement et les budgets. Les auditeurs internes peuvent utiliser une matrice des risques et des contrôles basée sur les concepts du COSO afin de documenter les objectifs ainsi que les risques respectifs répertoriés.

Les objectifs de contrôle devraient viser surtout les aspects opérationnels et réglementaires du COSO et prendre en considération les objectifs de traitement des informations :

- L'exhaustivité — qu'est-ce qui empêche la saisie de doublons dans le système?
- L'exactitude — qu'est-ce qui garantit l'exactitude de la saisie des données?
- La validité — qu'est-ce qui empêche les transactions non autorisées?
- La restriction d'accès — qu'est-ce qui garantit la confidentialité des données?

Les objectifs de contrôle devraient s'attaquer aux risques propres à une organisation, notamment aux risques liés à la stratégie, à l'exploitation, au suivi et à la mise en conformité.

LA COMPREHENSION DES CONTROLES

Pour documenter efficacement les contrôles internes, les auditeurs internes doivent comprendre le déroulement des opérations, notamment comment les transactions sont initiées, enregistrées, autorisées, traitées et présentées. Les auditeurs doivent également cerner et documenter les risques inhérents au processus, notamment le risque de fraude, et déterminer tout en les documentant, les contrôles devant être mis en place dans le but de gérer ces risques.

Les auditeurs internes doivent être capables de déterminer quels sont les contrôles nécessaires au processus, à l'activité ou au système examinés, à la lumière du profil de risque et du niveau de contrôle désiré. La direction a la responsabilité d'établir des méthodes de gestion adéquates et d'évaluer la performance, ainsi que celle d'améliorer la surveillance de l'efficacité des procédures et des contrôles de l'entreprise. Les auditeurs internes devraient tenir compte de cette responsabilité en documentant les contrôles aussi bien formels (écrits) qu'informels (non écrits).

LES TYPES DE DOCUMENTATION

La documentation du contrôle interne peut prendre des formes variées, parmi lesquelles des diagrammes de flux, des manuels relatifs aux politiques et procédures ainsi que des descriptions narratives. Les *Normes* de l'IIA n'imposent aucune forme particulière de documentation et la portée de la documentation peut varier en fonction de la complexité du sujet. Selon la nature de l'organisation, la documentation du contrôle peut aller des directives d'ordre général aux politiques et procédures détaillées par écrit.

Dans la plupart des cas, les auditeurs internes ont recours à des diagrammes de flux accompagnés de descriptions narratives comme point de départ du travail de documentation. Une fois ces éléments complétés, les auditeurs se servent souvent de matrices des risques et des contrôles pour des analyses plus approfondies. Ces méthodes, ainsi que les questionnaires de contrôle interne (QCI) et les manuels relatifs aux politiques et procédures, constituent les formes les plus connues et les plus souvent utilisées d'identification et de documentation des contrôles.

LES DIAGRAMMES DE FLUX Les auditeurs ont recours à des diagrammes de flux pour décrire l'enchaînement des activités au travers d'un processus, ainsi que la documentation afférente. Le principal résultat d'un diagramme de flux est un schéma de processus – une représentation graphique des activités effectuées par un groupe de personnes. Les schémas de processus peuvent aider les auditeurs à améliorer leur compréhension des processus d'entreprise, à réduire les pertes de temps liées à la communication et à la validation des processus d'entreprise avec la direction, à cerner les risques, les contrôles, les faiblesses et les inefficacités, et à formuler des propositions d'amélioration. Ils facilitent la supervision générale et permettent de faire l'inventaire des systèmes de façon très détaillée.

LES DESCRIPTIONS NARRATIVES Les descriptions narratives décrivent l'enchaînement des processus sous une forme écrite, sans représentations graphiques. Ils complètent utilement la présentation sous forme de diagrammes de flux en explicitant l'enchaînement réel, diminuant ainsi les risques de malentendus. En elles-mêmes cependant, les descriptions narratives ne constituent pas un moyen efficace de description des processus – elles sont parfois longues et difficiles à analyser, et ne se caractérisent pas en général par une grande convivialité.

LES QUESTIONNAIRES DE CONTROLE INTERNE Les Questionnaires de contrôle interne complétés fournissent les réponses aux questions relatives à l'identification et à l'évaluation des contrôles internes. Les QCI bien élaborés sont constitués d'un ensemble de questions soigneusement structurées et logiquement ordonnées, ce qui aide la direction et les auditeurs internes à documenter les processus et à faire ressortir les lacunes, les forces et les faiblesses du contrôle au sein d'un système. Les résultats des questionnaires permettent de conserver un dossier permanent des contrôles tant au niveau de l'entité qu'au niveau du processus. Habituellement, les QCI présentent les informations sous une forme facile à comprendre pour les personnes extérieures, telles que les auditeurs externes et les organismes de réglementation, et permettent de simplifier et d'accélérer le processus d'évaluation des contrôles.

LES MATRICES DES RISQUES ET DES CONTROLES Les matrices des risques et des contrôles mettent en relation les contrôles et les objectifs de contrôle ainsi que les risques y afférents. Elles sont conçues pour documenter les risques et les contrôles et pour faciliter l'évaluation de la structure et de l'efficacité du système de contrôle. La compréhension préalable des attentes en matière de contrôles d'un processus permet aux auditeurs internes d'identifier les écarts entre les contrôles effectifs et les objectifs de contrôle et les risques spécifiques.

LES MANUELS RELATIFS AUX POLITIQUES ET PROCEDURES Les manuels relatifs aux politiques et procédures fournissent un cadre systématique et des directives

rigoureuses sur les processus et les activités propres à une organisation, facilitant ainsi la mise en œuvre efficace d'une stratégie d'entreprise tant au sommet qu'à la base. De manière générale, les manuels contiennent les contrôles internes appropriés sous forme rédigée en tant que moyens adéquats de gestion des risques d'une organisation. Grâce aux manuels relatifs aux politiques et procédures, les organisations communiquent leur philosophie en matière de gestion des processus spécifiques, tout en préservant l'harmonie avec les buts de l'organisation ainsi que les objectifs d'amélioration de la performance.

UNE DOCUMENTATION FIABLE

Les auditeurs internes disposent de plusieurs techniques pour identifier et documenter les contrôles internes. La meilleure pratique consiste à utiliser les diagrammes de flux, les notices explicatives, les QCI, les matrices des risques et des contrôles, et à étudier les manuels relatifs aux politiques et procédures et les autres documents pertinents de l'entreprise. Indépendamment des méthodes utilisées, les auditeurs devraient accorder une attention toute particulière au processus de documentation des contrôles, car ils devront s'appuyer sur ces documents lorsqu'ils évalueront les contrôles à une étape ultérieure. En effet, il est impossible d'évaluer les contrôles efficacement sans avoir d'abord identifié et documenté l'ensemble des risques et des contrôles essentiels.

ANDREAS G. KOUTOUPIS, MIIA, PIIA, CCSA, est directeur principal à PricewaterhouseCoopers à Athènes, en Grèce.

Pour commenter cet article, veuillez écrire à l'auteur à l'adresse : andreas.koutoupis@theiia.org.

Pour soumettre un article « Back to Basics », faites parvenir un courrier électronique aux éditeurs d'*Internal Auditor* à l'adresse : editor@theiia.org

Cet article de Internal Auditor, l'édition le 2007 octobre, est publié avec la permission de l'éditeur, The Institute of Internal Auditors. L'article a été traduit de l'anglais à français.