



I.F.G.E.

Institut Français
de Gouvernement
des Entreprises

CONTRÔLE INTERNE ET GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Arguments et propositions



Dans le cadre de la commission Contrôle Interne
de Lyon Place Financière et Tertiaire

Cahiers pour la Réforme

MODE D'EMPLOI

Ce *Cahier pour la Réforme* est un outil de synthèse sur le rôle que peut jouer le contrôle interne dans la gouvernance des entreprises. Son objectif est de présenter les débats sur la relation entre la logique de contrôle des activités de l'entreprise et l'exercice de la gouvernance au sens large du terme¹.

Le contrôle interne suppose de délimiter et surveiller les risques tandis que l'activité entrepreneuriale consiste à prendre des risques, à tous les niveaux de l'entreprise. Ces deux exigences créent des tensions mais aussi des opportunités pour l'organisation. Ce Cahier n'a pas pour vocation de décrire le contenu, les techniques et les pratiques de contrôle interne des risques, mais de proposer une réflexion sur la manière dont le contrôle interne reflète et participe pleinement à la gouvernance de l'entreprise. Il peut donner ainsi aux acteurs impliqués dans la réflexion sur le contrôle interne des bases pour resituer le contrôle interne dans la politique générale de l'entreprise.

Une commission de travail s'est réunie dans le cadre de Lyon Place Financière et Tertiaire entre septembre 2008 et juin 2009 pour approfondir ces questions. Animée par Pierre-Yves Gomez, directeur de l'IFGE/EMLYON Business School, elle était composée de responsables du contrôle interne d'entreprises cotées ou non et intervenant dans différents secteurs d'activité, d'avocats et de consultants. Les membres de la commission sont nommés à la fin de ce Cahier. L'objectif de la commission n'était pas d'échanger sur des problèmes organisationnels et techniques de contrôle interne, mais de s'interroger sur la place du contrôle dans la gouvernance des entreprises avec une opposition clé : contrôle des risques vs délégation de prise de risques.

La réflexion s'est articulée à partir de 5 questions, définies lors des premières rencontres de la commission comme étant susceptibles de cerner le sujet.

- Question 1 : Est-il nécessaire de définir *a priori* un périmètre des risques pour l'entreprise ?
- Question 2 : Le contrôle interne constitue-t-il un frein à la culture entrepreneuriale ?
- Question 3 : La consolidation des risques ne conduit-elle pas à négliger certains d'entre eux ?
- Question 4 : Le contrôle interne donne-t-il une image juste de l'entreprise ?
- Question 5 : Le contrôle interne peut-il se passer de l'éthique ?

¹ Dans les travaux de l'IFGE, nous distinguons deux notions : le *gouvernement* d'entreprise qui est l'ensemble du dispositif légitimant le pouvoir des dirigeants pour l'autoriser à orienter l'entreprise, et la *gouvernance* qui distribue le pouvoir à l'intérieur de l'entreprise en établissant la légitimité et les limites des responsabilités des différents collaborateurs. Ce cahier s'intéresse donc aux liens entre contrôle interne et *gouvernance*, c'est-à-dire les *pouvoirs délégués* aux collaborateurs notamment ceux chargés de prendre des risques pour le compte de l'entreprise. Le lien avec le gouvernement des entreprises, c'est-à-dire le pouvoir de direction, sera néanmoins souligné à chaque étape de nos réflexions.

Chaque question a été préparée par les membres de la commission puis discutée durant les sessions de travail. Ce cahier présente une synthèse des discussions et des débats. Pour chaque question, on trouvera la même présentation : les controverses évoquées, des analyses et des propositions.

✓ **Les controverses** synthétisent les principaux points de vue sur la question posée, les arguments et les contre-arguments échangés. *Pour chacun d'eux, une phrase en italique résume les conclusions auxquelles conduisent ces arguments.*

✓ **Une analyse** donne un raisonnement systématique et détaillé point par point, répondant aux controverses et permettant de dégager des conclusions cohérentes pour résoudre la question posée.

✓ **Des propositions** sont formulées pour chaque question, telles qu'elles ont émergé des discussions et des témoignages sur les pratiques.

La richesse des expériences échangées était telle qu'il nous a paru intéressant de présenter quelques réalisations et témoignages d'entreprise dans le cadre de ce cahier. On les trouvera sous forme d'encadrés.

L'I.F.G.E est un centre de recherche mais aussi un *think tank*. Les avis et les informations recueillis nous ont permis de dégager les analyses présentées en essayant d'être fidèles aux échanges entre les membres de la commission. Néanmoins, compte tenu de la diversité des opinions et des expériences, nous avons dû parfois présenter nos propres conclusions en synthèse. Nous en assumons la responsabilité. En aucun cas, nos propos ne peuvent être imputés aux personnalités impliquées dans la commission qui ne donnent aucune approbation ni désapprobation et restent libres vis-à-vis du texte présenté.

VERBATIM

« Le contrôle interne existe dans toute entreprise de façon plus ou moins formalisée. Son efficacité repose en partie sur la qualité des procédures et du reporting qui en constitue le cadre. Toutefois, pour qu'il permette à l'entreprise de trouver le bon équilibre entre flexibilité et rigueur, nécessaire à son développement pérenne, il est essentiel que le contrôle interne soit intégré dans les pratiques quotidiennes de gestion, alimenté par l'exemple donné et les mythes (succès ou échecs marquants) transmis au cours du temps. » **Dominique TAKIZAWA, Secrétaire générale Institut Mérieux**

« Le contrôle interne au sens large du terme est un processus mis en œuvre par le personnel de tout niveau de l'entreprise destiné à fournir une assurance raisonnable sur l'efficacité des dispositifs et procédures déployés par l'entreprise pour s'organiser afin d'atteindre ses objectifs stratégiques, opérationnels, réglementaires, comptables et financiers. Le dispositif de contrôle interne se doit de trouver l'équilibre nécessaire entre prise de risques et maîtrise de risques et doit s'adapter en permanence aux objectifs de l'entreprise dans le temps de façon agile afin d'être une source réelle de valeur ajoutée au travers de l'analyse et de la prévention des risques de destruction significative de valeur, de l'optimisation des processus et organisations, et de l'assurance, pour la Direction, de la maîtrise des processus et du bon fonctionnement de l'organisation. » **Guido Carati, Senior Manager Enterprise Risk Services, Deloitte**

« Le contrôle interne n'est pas la propriété d'un département unique, quel qu'il soit dans l'entreprise. C'est une démarche transversale qui s'appuie sur des outils (cartographie des risques, plan de prévention, audit interne...) et des comportements dont l'ensemble des participants à l'entreprise assument la responsabilité. » **Eric Lambert, Secrétaire général, Merial.**

ARGUMENTS ET PROPOSITIONS

QUESTION 1

Est-il nécessaire de définir *a priori* un périmètre des risques pour l'entreprise ?

Cette première question a permis d'introduire la discussion sur le rôle du contrôle des risques dans l'organisation. Les échanges ont montré que l'entreprise doit assumer le dilemme entre le réalisme et donc le coût du contrôle interne d'une part, et, d'autre part la nécessité de rester attentive à des risques nouveaux qui pourraient survenir. Il est apparu que la principale mission du contrôle interne est d'entretenir une « culture du risque » partagée par les collaborateurs.

Controverses

1. Pour certains la délimitation des risques à contrôler est nécessaire. Tous les risques ne sont pas de même importance. Certains risques ont des conséquences si importantes pour l'entreprise qu'il est indispensable que le contrôle des risques se limite à un périmètre défini par l'entreprise selon une loi de 90 / 10 (cerner les 10 % de risques qui produisent 90 % des pertes). Le contrôle est en effet coûteux et il serait illusoire d'essayer de cerner tous les risques possibles. Le périmètre des risques est lié à la gouvernance et à son organisation : les dirigeants peuvent conserver la main sur un type de risque et déléguer le contrôle d'autres risques. Au contraire, ils peuvent considérer avoir à donner un avis sur tous les risques. Dans tous les cas, la manière dont les dirigeants définissent l'étendue de leur propre pouvoir établi un certain périmètre des risques. Une partie de l'analyse des risques échappe ainsi nécessairement au « contrôle », notamment ceux qui sont liés aux choix stratégiques et assumés par la direction générale. Cette limitation de contrôle des risques est naturelle. En définissant un périmètre de risques, l'entreprise permet l'émergence d'expertises (auditeurs) et la comparaison avec d'autres entreprises supportant des risques comparables. Enfin, la nécessité de définir les risques *a priori* oblige les managers à prendre position sur des risques auxquels ils n'auraient pas pensé. Il y a un effet pédagogique à la définition d'un périmètre de risques pour l'entreprise. *La délimitation du périmètre de risques assumés par l'entreprise est la première mission du contrôle interne.*

2. Pour d'autres, le contrôle interne ne doit pas se fonder sur un périmètre de risques établis a priori. Il ne faut pas lui fixer de limites pour que le travail des auditeurs internes soit à la fois libre et créatif. En effet, **une mise à plat complète** des risques est indispensable pour éviter d'orienter le contrôle vers des problèmes déjà connus ou repérés. En établissant un périmètre et une hiérarchie des risques, on risque alors de ne jamais voir survenir un risque systémique ou un risque rare dont les conséquences peuvent être désastreuses – comme, par exemple, un engagement stratégique mal défini. Culturellement, le contrôle doit donc être total : il doit inclure la gouvernance *et* la finance.

Les limites que constitue le périmètre des risques contrôlés créent aussi des comportements et structurent l'organisation. Elles découpent l'entreprise en établissant des responsabilités et donc aussi une **absence de responsabilités sur les risques exclus du contrôle**. Or ce sont justement dans les interfaces entre les zones de responsabilité que se trouvent les risques organisationnels les plus forts. Le plus souvent, c'est en mettant le doigt sur les risques émergeant dans ces interfaces que se réalise principalement la valeur du contrôle interne.

Enfin, lorsqu'on ne définit pas un périmètre de risques *a priori*, le contrôle interne se fonde sur le déclaratif et donc sur la perception des collaborateurs. Cela permet une cartographie réaliste et dynamique et on récupère ainsi le « schéma mental » de l'entreprise tel que le pratiquent ses collaborateurs. *Un contrôle des risques sans périmètre a priori permet une meilleure perception de la réalité de l'entreprise et un usage plus créatif et dynamique du contrôle.*

Analyse

1. Les arguments échangés opposent deux conceptions du contrôle, même si dans la pratique cette opposition n'est pas aussi tranchée. Ainsi, le débat a mis en évidence deux éléments majeurs pour comprendre le contrôle interne. D'une part le contrôle interne ne peut pas être isolé de la manière dont est définie et exercée la **gouvernance** des entreprises (c'est-à-dire la répartition du pouvoir d'action entre collaborateurs dans l'entreprise). D'autre part, une définition des risques assumés permet de diminuer le coût du contrôle mais limite nécessairement l'exhaustivité dans la détection des risques nouveaux.

2. Lorsqu'on s'intéresse à la définition d'un périmètre de risques, il est nécessaire de savoir qui « tient le crayon » pour tracer ce périmètre. En effet, la définition de risques importants ou négligeables, dépend des acteurs de l'entreprise et en dernier ressort de la perception qu'en a la direction générale. C'est l'une des missions des acteurs du **gouvernement** de l'entreprise (dirigeants ou administrateurs, notamment membres du comité d'audit s'il existe), **d'interpréter les risques majeurs** qui peuvent remettre en cause la pérennité de l'entreprise. Du fait même qu'il y a une responsabilité du gouvernement d'entreprise qui ne peut s'appliquer à toutes sortes de risques, il y a une hiérarchie des risques.

D'autre part, la définition des risques est aussi le fait des contrôleurs de gestion, et des contrôleurs de la production et de la qualité. Par leurs outils et techniques, ils participent à mettre en évidence certains risques et en exclure d'autres. L'ensemble du système de gouvernance est donc impliqué dans l'élaboration d'un périmètre des risques, qu'il soit reconnu comme tel ou qu'il fasse partie de la « culture d'entreprise ». Aussi, il est important de repérer, avant même la définition d'un contrôle interne, comment l'entreprise conçoit, réalise et assume les risques qui y sont pris collectivement (au niveau des dirigeants) ou localement (au niveau des managers opérationnels). Cela permet de **connaître la culture du risque** dans laquelle va s'inscrire le contrôle interne.

3. De manière générale, il est clair que le contrôle interne concerne l'ensemble des risques et que rien ne peut être exclu, quelle que soit la taille de l'entreprise. **Le risque croît avec la taille** parce qu'il est systémique et complexe. Le champ d'investigation du contrôle des risques est donc illimité, c'est un 360°. En toute logique, le contrôle interne doit s'interroger sur sa capacité à être pertinent pour décider de ce qui est ou n'est pas un « **risque** ». Cette extension maximum du périmètre de contrôle est importante pour éviter que, en se focalisant sur des risques bien connus, le contrôle interne ne finisse par contribuer à une **routinisation** et donc une certaine ossification de la prise en compte de certains risques au détriment d'autres. **Un bon contrôle interne doit donc rester souple** et ne pas définir sa mission à partir d'un périmètre immuable de risques. D'autre part, un bon contrôle ne doit pas exclure de son champ une partie de l'organisation et notamment **le système de gouvernance** au prétexte d'une relation hiérarchique. **Les risques de gouvernance** font partie des risques pris dans l'entreprise et doivent être contrôlés et assumés comme tels.

4. Néanmoins, un principe de réalisme s'impose. On ne peut pas exiger du contrôle interne le repérage de tous risques connus ou encore inconnus. Le coût économique serait trop élevé. La mise en œuvre est bornée par des moyens nécessairement limités et donc une connaissance limitée de la totalité des risques. Ces limites sont déterminées par les moyens humains dont dispose le contrôle interne, mais aussi par le temps que les collaborateurs peuvent consacrer à l'analyse des risques. Inévitablement, le contrôle interne est donc circonscrit dans un périmètre de risques hiérarchisés de manière à observer en priorité les risques les plus importants ou les plus récurrents.

Le réalisme économique met alors l'entreprise devant une difficulté : en mettant en place un système de contrôle, elle cherche à minimiser ses risques mais l'étendue des risques contrôlés est contrainte par les moyens qu'elle lui donne. Dans la culture contemporaine de fuite devant la responsabilité, il est donc important de souligner que **le risque zéro ne peut pas être réalisé dans des conditions économiques raisonnables**. Aussi, ce dilemme doit être rappelé et assumé au niveau le plus haut du gouvernement de l'entreprise et notamment des actionnaires : la connaissance des risques pris par l'entreprise est circonscrite par les moyens mis à disposition du contrôle. Il demeure donc une part inévitable de risque entrepreneurial. La bonne démarche est donc de reconnaître cette part et de la définir de manière telle qu'elle ne puisse remettre en cause la pérennité de l'entreprise. **Au contrôle des risques doit donc « s'agréger une bonne culture de gestion de crise »** : la capacité à réagir en cas

de survenue d'un risque non considéré par le contrôle est un élément déterminant pour gérer à la fois une conception large des risques et les limites qu'impose le réalisme quant à leurs coûts.

Propositions

Le périmètre du contrôle interne soulève des questionnements sur la manière dont l'entreprise gère « l'inattendu ». On ne peut donner une réponse simplement technique pour résoudre ce problème de manière satisfaisante. Elle touche à la gouvernance, à la culture interne et au coût du processus. Il semble néanmoins nécessaire de laisser au contrôle interne les plus grandes latitudes possibles pour répondre à ces contraintes. Pour cela un consensus s'est dégagé de la commission sur quatre propositions :

✓ Créer une *culture du risque*. C'est la première mission du contrôle interne **qui ne doit pas être le seul responsable de la détection des risques**. Au contraire, il doit conduire le plus grand nombre de collaborateurs à intégrer dans leurs pratiques le sens du contrôle et de la gestion du risque comme une des dimensions de leur fonction et de leurs compétences. Une culture du risque ne signifie pas seulement de savoir « prendre » des risques mais **de savoir les assumer**. Pour cela, le contrôle interne doit miser sur la culture de l'entreprise en tenant compte de ses caractéristiques propres et de son histoire, et, si nécessaire, faire évoluer celle-ci pour une plus grande intégration des risques par les collaborateurs. L'interchangeabilité des fonctions de *risk managers* et d'auditeurs internes est favorable à cette démarche.

✓ **Redéfinir périodiquement le périmètre des risques**, de manière à éviter la sclérose et favoriser la pédagogie. L'implication du plus grand nombre possible de managers opérationnels dans la définition des risques, bien que lourde à mettre en œuvre, est le meilleur moyen pour déceler des signaux faibles de nouveaux risques et pour faire évoluer la culture d'entreprise dans le sens décrit au point précédent.

✓ Préciser, parmi les informations sur la gouvernance de l'entreprise, **les ressources imputées au processus de contrôle interne**, leur coût et l'étendue de ce contrôle que l'on peut raisonnablement attendre compte tenu des moyens attribués. Que ces informations soient publiées vers l'extérieur (dans le cas des entreprises cotées) ou non, l'enjeu est essentiellement d'assumer clairement comme une décision entrepreneuriale, au plus haut niveau de l'entreprise, le dilemme entre coût et attente vis-à-vis des processus de contrôle interne et les choix nécessaires que ce dilemme implique.

✓ Définir, parallèlement au contrôle et à la « culture du risque », **des compétences en « gestion de crise »** pour faire face à la survenue de risques inattendus. Le contrôle interne ne verrouille pas, ainsi, la

question mais s'ouvre à l'imprévu en développant une capacité de réagir à la crise.

« Dans les PME, le contrôle interne est avant tout une question de gouvernance d'entreprise : Il est fréquent de rencontrer des patrons qui ne voient pas l'utilité du contrôle interne, dans la mesure où ils ont le sentiment de tout maîtriser. Nombreux sont ceux qui considèrent même que le contrôle interne est un frein à la culture entrepreneuriale. Il faudrait plutôt employer le terme de « maîtrise des risques ». Il faut savoir placer le curseur et accepter de déléguer. En effet, le but du contrôle interne n'est pas de s'orienter vers un risque zéro, ni d'accepter une prise de risque totale. Un contrôle interne bien positionné pour une PME est un contrôle interne nécessairement plus opérationnel. C'est donc avant tout une question de gouvernance d'entreprise. À cela s'ajoute la nécessité de disposer d'outils de gestion et de contrôle performants qui permettent de réduire les anomalies. Il en va de la productivité de l'entreprise : système de calcul des prix de revient, suivi efficace et en temps réel des factures, etc. L'expérience récente nous a démontré que les PME qui avaient la meilleure maîtrise des risques avant la crise avaient fait preuve de plus de réactivité et s'en sortaient globalement mieux. »

Christophe Velut, Associé en charge de l'activité conseil privé, Cabinet Orfis-Baker Tilly

QUESTION 2

Le contrôle interne est-il un frein à la culture entrepreneuriale ?

Cette question a donné lieu à un débat sur le sens et le contenu de la « culture du risque » définie précédemment. Alors que, dans la question précédente, nous nous interrogeons sur la pertinence d'une définition a priori d'un périmètre des risques, nous discutons à présent des risques particuliers pris par les managers lorsqu'ils entreprennent. L'entreprise est un espace d'innovation permanent, qui nécessite la créativité des managers, ce qui est appelé couramment l'intrapreneuriat lorsque l'innovation est conduite en direction de l'interne ou l'entrepreneuriat lorsqu'elle est conduite en direction des marchés. Or si le contrôle des risques s'avère nécessaire, du fait de la complexité croissante des entreprises, il peut aussi s'opposer à la dynamique entrepreneuriale interne (intrapreneuriat) ou externe (entrepreneuriat). Celle-ci suppose en effet d'assumer des risques entrepreneuriaux. Un nouveau dilemme apparaît donc entre le contrôle des risques et l'autonomie d'action entrepreneuriale des collaborateurs, souvent difficile à circonscrire.

Controverses

1. Pour certains, le contrôle des risques est un frein à la prise de décision entrepreneuriale au niveau général de l'entreprise, mais plus encore au niveau des décideurs internes. D'une part, il crée des procédures de contrôle qui contredisent l'autonomie d'action entrepreneuriale des collaborateurs. D'autre part, en mettant trop en avant les risques encourus, il peut inhiber la dynamique entrepreneuriale des entreprises. Anticipant les problèmes que peuvent poser le contrôle des risques pris, les managers auront tendance à rester dans le cadre d'actions qui leur est fixé et à limiter leurs initiatives. La culture du risque peut aussi générer une culture de la peur du risque.

Le contrôle interne conduit à découper l'entreprise pour permettre l'analyse des risques. Ce découpage conduit à privilégier les experts qui connaissent et maîtrisent des risques et peut finir par diminuer la capacité créatrice et entrepreneuriale des managers. *En conséquence, un développement trop important de contrôle des risques peut être préjudiciable à l'intrapreneuriat comme à l'entrepreneuriat.*

2. Pour d'autres, le contrôle interne ne s'oppose pas nécessairement à la dynamique entrepreneuriale. En effet, la capacité d'entreprendre, d'innover et d'être créatif ne crée pas de valeur si elle ne tient pas compte aussi des risques qu'elle peut faire courir à l'ensemble de l'entreprise. C'est une des qualités d'un bon collaborateur entrepreneur de savoir aussi inclure les conséquences de son action pour l'organisation. Le contrôle interne des risques doit tenir compte de cela, et il peut encourager l'action entrepreneuriale en conduisant les intrapreneurs à intégrer dans leur projet une évaluation raisonnable des risques qu'ils prennent. *En conséquence, une bonne gestion de contrôle interne peut être favorable au développement d'un véritable intrapreneuriat.*

Analyse

1. Par définition, le fait d'entreprendre suppose d'assumer des risques qui sont peu connus, mal maîtrisés parce qu'ils sont nouveaux. C'est le corollaire de l'innovation et ce fait est incontournable, et il doit être assumé comme tel dans l'entreprise : il y a nécessairement une part nouvelle de risque due aux innovations ; le véritable problème apparaît lorsqu'aucun risque de ce type n'est pris dans ou par l'entreprise, car c'est le signe qu'elle fonctionne dans la routine.

2. Néanmoins, il est excessif et peut-être un peu naïf d'opposer radicalement le contrôle à la prise de risque entrepreneurial. En effet, l'entrepreneuriat ne signifie pas la créativité débridée où l'innovation déconnectée des autres pratiques de l'organisation. Pour qu'une innovation réussisse, il ne faut pas seulement qu'elle trouve un marché, il faut aussi qu'elle s'intègre dans l'entreprise, et qu'elle ne mette pas celle-ci en péril en exigeant trop de ressources. Une bonne intégration des risques est un facteur clé pour le succès d'un projet innovant. Un intrapreneur ou un entrepreneur savent que leur projet ne peut pas se réaliser en faisant prendre des risques inconsidérés à l'entreprise, c'est-à-dire des risques qui n'ont pas été **considérés et assumés comme tels**. Souvent, cette dimension de l'entrepreneuriat n'est pas bien comprise surtout à l'intérieur des entreprises, où il n'est pas rare que des managers protestent de n'être ni compris ni suivis dans leurs propositions innovantes, alors qu'ils n'ont pas réellement pris en compte les conséquences de leur projet pour l'ensemble de l'entreprise.

3. La dynamique entrepreneuriale nécessite aussi **une certaine part de flou organisationnel** pour que la créativité soit permise : un contrôle des risques trop étroit inhibe cette créativité. Mais inversement, elle ne réussit que si elle intègre les risques encourus par l'entreprise, soit lorsqu'on définit, soit lorsqu'on met en œuvre le projet entrepreneurial : assumer les risques fait partie de la définition d'un projet réaliste. Selon l'expression imagée d'un membre de la commission, on ne peut pas opposer la logique du « trouillomètre » à celle du « pifomètre » : Si l'innovation suppose de dépasser une certaine peur du risque, elle ne signifie pas pour autant la désinvolture par rapport aux risques.

Le contrôle interne doit donc assumer ce dilemme et l'intégrer dans ses propres pratiques. Il réussit sa mission lorsqu'il sait garantir suffisamment de flou organisationnel pour ne pas tuer la créativité, mais suffisamment de réalisme pour qu'elle ne remette pas en cause l'entreprise. Plutôt donc que d'opposer le contrôle à l'entrepreneuriat, la bonne attitude est de considérer que le contrôle doit être aussi au service de l'entrepreneuriat en lui permettant de concevoir et réaliser des projets durables pour l'entreprise.

4. Comme nous l'avons vu en traitant la question précédente, la première mission du contrôle interne est de créer une **culture de risque** adaptée à l'entreprise. Tout collaborateur se pose la question : « qu'est-ce que j'ai le droit de faire de manière autonome, c'est-à-dire en sortant éventuellement du cadre organisationnel préétabli ? » Pour que cette question soit féconde, il doit trouver sa réponse avec les responsables du contrôle interne. En d'autres termes, pour participer

véritablement à une culture du risque associée à une culture entrepreneuriale, le contrôle interne doit se **considérer comme un appui pour définir, avec les intrapreneurs et les entrepreneurs, les zones de risques acceptables pour que leur projet soit durable**. Cela exige une bonne compréhension de la dynamique entrepreneuriale qui exclut une vision étroitement formaliste du contrôle. Les contrôleurs internes doivent avoir eux-mêmes le sens sinon le goût de l'innovation pour être des interlocuteurs valables. Le contrôle interne devient une **ressource** pour les collaborateurs qui veulent entreprendre et crée les conditions pour qu'ils recourent naturellement à cette ressource. Les échanges d'expériences des membres de la commission ont montré que cela était à la fois plus difficile et plus nécessaire lorsque l'entreprise est internationalisée, car des représentations culturelles réelles ou utilisées pour créer des zones d'indépendance locale, viennent accentuer la suspicion à l'égard du contrôle des risques.

Plutôt donc que de raisonner en termes de subordination des managers entrepreneurs à la politique de contrôle de risques (en s'autocensurant) ou d'insubordination (en dissimulant les risques pris), on privilégiera une politique de *collaboration* grâce à laquelle le contrôle interne met à disposition de l'innovation son *expertise* pour délimiter les risques entrepreneuriaux et les rendre donc réalisables.

5. Les expériences échangées entre les membres de la commission montrent que la double culture du risque et de l'innovation a été favorisée lorsque **des zones et des lieux de négociation** étaient clairement établis dans l'entreprise. Le collaborateur intrapreneur sait alors qu'on attend de lui, non seulement d'utiliser ces zones pour être créatif, mais aussi qu'elles délimitent des espaces de négociation dans lesquels le contrôle interne joue un rôle majeur. La formalisation de telles zones est toujours délicate. Ce qui importe, c'est d'abord que le collaborateur ait le sentiment que la prise de risque qui lui est demandée n'est pas figée, et qu'elle exige aussi de sa part une discussion pour que le risque soit collectivement assumé. Une condition indispensable pour la réussite d'une telle alchimie tient à la manière dont la direction générale et **le gouvernement de l'entreprise**, y compris le conseil d'administration (et le comité d'audit s'il existe) **s'impliquent** à la fois dans l'exigence d'un contrôle interne sérieux mais aussi dans la définition claire des espaces de négociation permettant l'innovation entrepreneuriale.

6. Dans la création de cette culture collaborative, la commission a souligné le rôle important que jouent **les histoires d'innovations** réussies dans l'entreprise. La culture d'une entreprise se forme en effet par des mythes fondateurs et des histoires exemplaires qui servent de référence aux managers ou aux employés. Parmi celles-ci, les histoires d'initiatives entrepreneuriales ayant réussi ou échoué sont très importantes pour former les relations entre contrôle interne et managers. Par exemple, une histoire qui témoigne d'un collaborateur ayant fait courir des risques considérables à l'entreprise mais qui n'a pas été sanctionné peut créer un sentiment d'impunité ou d'indifférence par rapport aux risques, qui va bien au-delà de l'histoire elle-même. En sens inverse, l'histoire d'un collaborateur qui aurait été sanctionné parce qu'on aurait jugé à tort que les risques pris par son projet remettaient en cause la sécurité de l'entreprise, participe à une culture de la

frilosité entrepreneuriale. Les responsables du contrôle interne doivent donc être vigilants par rapport à l'exemplarité des projets entrepreneuriaux reconnus comme réussis et aux « histoires d'entrepreneurs » qui circulent dans l'entreprise.

Propositions

L'opposition entre culture entrepreneuriale et contrôle interne doit être dépassée : c'est en intégrant la culture de l'innovation dans la culture du risque que se réalise la bonne synthèse. C'est dans cette perspective que doit travailler le contrôle interne. Les profils et les compétences de ceux qui le réalisent (auditeurs, risk managers et responsables du contrôle) sont déterminants. Trois propositions ont été dégagées en ce sens durant les discussions de la commission :

- ✓ Choisir les responsables du contrôle interne en tenant compte que leur mission est d'intégrer l'innovation entrepreneuriale au contrôle des risques. Il faut donc préférer des personnes qui ont elles-mêmes de fortes capacités entrepreneuriales, à la fois pour comprendre les intrapreneurs et pour pouvoir évaluer avec eux les risques encourus sans éteindre l'esprit entrepreneurial.
- ✓ Favoriser **des temps et des lieux de négociation** avec les managers, en formalisant leur engagement à *négoier* la prise de risques. Plutôt que de définir celle-ci a priori, il est plus pertinent de faire prendre conscience aux intrapreneurs de leur responsabilité mais aussi des expertises internes auxquelles ils peuvent avoir recours auprès des contrôleurs de risques.
- ✓ Développer des programmes de **formation** des managers à la **collaboration avec le contrôle interne**. Cela peut se faire en favorisant des « incubateurs internes de projets » auxquels travaillent les porteurs et les contrôleurs des risques, de manière que l'habitude et les avantages de la collaboration soient intégrés par les intrapreneurs.

« La décentralisation des tâches mérite d'être encadrée pour ne pas devenir un frein à la culture entrepreneuriale. À partir d'une certaine taille d'entreprise, le contrôle interne implique une délégation et donc une décomposition des processus, pour ne pas concentrer cette fonction en une seule main. Cette logique de séparation des tâches peut devenir synonyme de cloisonnement et représenter un frein à la dynamique entrepreneuriale. Or, le développement d'une entreprise nécessite une prise de risques, sous réserve qu'ils soient identifiés et mesurés. Des modes opératoires doivent donc être mis en place pour permettre de décentraliser les sujets sans créer de rupture. Cela passe par l'élaboration d'un référentiel en phase avec la stratégie de l'entreprise, qui détermine le niveau de risques qu'elle est prête à prendre. Dès lors que ce référentiel est partagé et appliqué, dans le cadre d'un management de responsabilités, les acteurs du contrôle interne deviennent acteurs de la performance de l'entreprise, et inversement. Mieux vaut atteindre 90 % de son résultat avec une bonne mesure des risques que de réaliser 110 % de ses objectifs sans en tenir compte. » **Thierry Luthi, Directeur Financier, Cegid**

QUESTION 3

La consolidation des risques ne conduit-elle pas à négliger certains d'entre eux ?

Si nous avons établi dans les discussions précédentes comment il est possible de définir un périmètre des risques et une culture collaborative entre l'action entrepreneuriale et le contrôle interne, nous poursuivons notre réflexion en abordant à présent la question de la consolidation. Elle est complémentaire de la définition du périmètre des risques. En effet une chose est de définir les risques, une autre est de les apprécier et de les hiérarchiser de façon à orienter leur gestion. La responsabilité du contrôle interne est alors engagée, puisqu'en fonction de la consolidation, certains risques peuvent apparaître et disparaître, alors que d'autres peuvent être exagérés. Comment donc réaliser une consolidation réaliste ?

Controverses

1- Pour certains, il faut regarder avec soin chaque risque évalué et l'analyser indépendamment des autres. Chaque risque est en effet porteur d'un danger potentiel qu'il faut connaître et gérer. S'il est considéré comme peu important, les ressources mobilisées seront elles-mêmes peu importantes. Pourtant, on ne peut négliger de tels risques en ne se concentrant que sur ceux qui sont jugés déterminants. Evaluer la consolidation des risques implique une sélection, un tri qui contredit le souci de vigilance pour déceler l'apparition de risques nouveaux, tel qu'il a été défini lors de la première question.

De plus, la consolidation peut donner l'illusion d'une maîtrise du risque global alors que la véritable maîtrise vient du fait que chaque risque est évalué selon son degré d'importance et que les moyens de le circonscrire sont adaptés. Enfin, la consolidation additionne souvent « des choux et des carottes », c'est-à-dire des risques qui ne sont pas comparables et elle sous-évalue les risques systémiques.

Il est donc préférable d'éviter une consolidation des risques.

2- Pour d'autres, la consolidation des risques, au moins annuelle, est une nécessité. Il est irréaliste, en effet, de penser que tous les risques peuvent être reconnus et gérés. Nécessairement, les ressources de l'entreprise étant limitées, il faut orienter celles-ci pour gérer en priorité les risques considérés comme les plus importants ou les plus dangereux.

De plus, il est illusoire d'imaginer que la lecture de l'information sur tous les risques, quel que soit leur degré, soit efficace voire même possible. Un choix est nécessaire pour orienter la direction générale et pour sensibiliser le management aux priorités. *Aussi, le soin apporté à la consolidation est déterminant pour la qualité du contrôle interne.*

Analyse

1. On retrouve ici, bien entendu, les arguments échangés à la question 1, lorsque nous nous sommes interrogés sur la pertinence de définir un périmètre des risques *a priori*. À présent, **c'est la définition d'un périmètre *a posteriori* qui pose problème**, car c'est bien ce que signifie la consolidation des risques. Un argument de **réalisme**, à la fois pour traiter mais aussi pour restituer les informations, s'oppose ici encore à un argument de **souplesse**, indispensable pour déceler les risques nouveaux et éviter la routinisation. Mais comme pour la précédente question, il faut éviter les oppositions stériles et considérer que c'est en intégrant dans la consolidation suffisamment de moyens pour rester vigilant sur l'émergence des risques nouveaux que se situe la solution au problème.

2. La nécessité d'une consolidation s'impose que parce que les acteurs du gouvernement de l'entreprise (dirigeants et administrateurs) ont besoin de connaître les risques qui menacent la pérennité de l'entreprise. Inévitablement alors, il leur sera présenté une hiérarchie des risques. Aussi, le travail du contrôle interne doit intégrer cette consolidation comme un élément important de sa fonction **puisque'il donne à voir certains risques comme plus sensibles que d'autres**. Le contrôle interne est ainsi un élément clé dans le dispositif de gouvernement de l'entreprise puisque'il transmet aux dirigeants des informations mais aussi des grilles d'évaluation de cette information. Il peut aussi bien scléroser l'image de l'entreprise en présentant une cartographie des risques qui reproduit le savoir commun, les habitudes et les routines sans apporter de valeur prospective sur la survenue de risques nouveaux et leurs impacts. Le danger est de présenter une illusion de contrôle des risques bien repérés et bien hiérarchisés qui conduirait à être moins attentif sur les autres risques.

3. Il existe de nombreuses techniques de consolidation et d'interprétation des risques sur lesquels il n'y a pas lieu de revenir ici. Elles font partie du bagage de tout contrôleur des risques. La plupart d'entre elles opposent l'impact du risque sur l'activité de l'entreprise à la vulnérabilité de celle-ci, c'est-à-dire à sa capacité à le gérer. En imputant une probabilité de survenue à chaque risque ainsi repéré, on peut alors évaluer son effet sur l'entreprise.

Chaque risque est repéré par des anomalies annonciatrices. Certains limitent le temps de résolution acceptable apporté à une de ces anomalies (par exemple à deux heures, deux jours au maximum, etc.), au-delà duquel il y a dysfonctionnement et donc risque avéré. Ces méthodes sophistiquées conduisent à des cartographies rationnelles des risques.

4. Néanmoins, de l'avis des membres de la commission qui les pratiquent avec succès, il faut être attentif aux limites des techniques de consolidation.

✓ D'une part, la sophistication peut créer un écran de fumée en rendant les responsables du contrôle interne davantage attentifs à la précision technique de leur calculs et de leur cartographie qu'à la réalité dont elle rend compte. On peut, comme souvent, se laisser bercer par les instruments de gestion et « baisser la garde » quant à leur signification et leur pertinence réelle. On peut aussi surestimer

l'information formalisée par rapport à l'activité économique réelle et considérer les indicateurs comme infaillibles même **lorsqu'ils perdent du sens parce que l'activité réelle évolue.**

✓ D'autre part, l'indice de probabilité de survenue d'un risque est toujours lié à la subjectivité de celui qui évalue. Celle des managers et experts interrogés comme, au final, celle des contrôleurs du risque. Ceux-ci ont la responsabilité de trancher et d'imputer un niveau de probabilité en fonction des informations qu'ils ont retenues.

✓ Enfin, les techniques de consolidation conduisent, le plus souvent, à distinguer trois catégories de risques : ceux que l'on connaît et que l'on maîtrise, ceux que l'on connaît et que l'on gère mal et ceux qui émergent. Paradoxalement, les expériences montrent que ce sont les risques que l'on connaît bien dont on finit par s'occuper le moins.

5. Pour palier ces difficultés, plusieurs pistes sont pratiquées par les membres de la commission :

✓ Rappeler régulièrement **la part de subjectivité des hypothèses** qui sont à la base de toute consolidation. Le danger ne vient pas de la relativité des choix, mais du fait d'oublier qu'ils intègrent une part d'analyse subjective, tenant à ceux qui sont chargés de les faire. Il est donc bon de rappeler, au moment de la consolidation des risques, qu'il s'agit d'hypothèses, de manière à rester vigilants sur leur caractère toujours perfectible.

✓ Faire un balayage régulier de ces hypothèses et des choix qui ont présidé à la définition de l'importance et de la hiérarchie des risques.

✓ Rendre claire la responsabilité de(s) la personne(s) chargée(s) d'assurer la synthèse des informations sur les risques, comme partie intégrante de sa fonction.

6. La consolidation des risques n'implique pas la centralisation de leur gestion. Au contraire, le contrôle des risques doit encourager la consolidation intermédiaire et la gestion des risques consolidés à différents niveaux hiérarchiques. Une dérive consiste, en effet, à faire remonter de l'information sur les risques au niveau central en laissant à celui-ci le soin de les consolider mais aussi de les gérer. On assiste alors à une possible déresponsabilisation des niveaux intermédiaires. Il est donc important d'encourager la prise en charge de la gestion des risques par les managers dans la logique de « culture du risque » que nous avons définie dans les questions précédentes. Le contrôle interne doit ainsi pouvoir **distinguer les risques consolidés au niveau local, des risques globaux consolidés au niveau corporate.**

En revanche, sa valeur ajoutée essentielle consiste à repérer les risques systémiques. Deux risques éloignés apparaissant en même temps peuvent créer un risque nouveau non visible et donc non gérable localement : ils constituent un risque de système. Un contrôle interne efficace permet donc :

✓ De déléguer la gestion de la consolidation partielle des risques à différents niveaux hiérarchiques selon des modalités claires. De ce fait, les informations transmises servent avant tout à ceux qui les transmettent. On limite alors l'effet « usine à gaz » tel qu'une énorme quantité d'informations est centralisée puis redescendue aux échelons inférieurs avec les pertes de substance bien connues dans ce type de fonctionnement. Cette gestion locale de risques consolidés suppose, bien entendu, que les managers des niveaux intermédiaires obtiennent des délégations de pouvoir et soient donc responsabilisés et évalués sur cette dimension.

✓ De dégager les risques de système et leurs probabilités d'occurrence. **La consolidation n'est pas l'addition des risques.** C'est aussi la compréhension des effets d'amplification des risques locaux disséminés dans l'entreprise. Pour cela, plutôt que de gérer tous les risques, le contrôle interne peut se focaliser sur la détection des signaux faibles qui mettent en évidence d'éventuels risques de système (?). Il est important de savoir alors, qui, dans l'entreprise, lit la consolidation des risques de manière globale et transversale, et quel est le temps consacré à l'examen des relations possibles entre les risques repérés.

Propositions

La consolidation des risques est nécessaire pour que leur gestion soit réaliste, puisqu'elle permet d'imputer les ressources limitées de l'entreprise au contrôle des risques les plus probables et les plus dangereux. Mais la manière dont elle est élaborée a une forte influence sur l'entreprise. D'une part, elle permet de **définir les risques les plus importants qui seront assumés par les instances du gouvernement de l'entreprise**. D'autre part, la consolidation des risques définit, en retour, les compétences aux niveaux desquelles les risques seront gérés. La compatibilité entre « culture du risque » et « culture entrepreneuriale », telle que nous l'avons décrite à la question 2, s'enrichit donc d'une nouvelle donne : la manière dont est organisée la consolidation donne plus ou moins de latitude entrepreneuriale aux niveaux intermédiaires et plus ou moins de capacité à assumer leurs projets entrepreneuriaux. C'est pourquoi l'organisation de la consolidation des risques est une décision qui relève du gouvernement d'entreprise (dirigeants, conseil d'administration) et qui ne peut être seulement décidée par les responsables du contrôle interne. Nous proposons donc de se servir de la consolidation pour :

✓ Considérer clairement la consolidation des risques effectuée par le contrôle interne comme un miroir de l'organisation et anticiper ses effets sur les pratiques de management. Le contrôle des risques n'est pas seulement une sécurité vis-à-vis des tiers (créanciers,

actionnaires). C'est aussi un moyen de **structurer la responsabilité des collaborateurs dans l'entreprise** et il doit être pensé en ce sens.

✓ Développer une culture du « risque assumé » et non du « risque zéro ». La culture du risque zéro inhibe et conduit à un refus du risque alors qu'une juste culture du risque permet d'éviter ceux qui ne sont pas nécessaires et d'assumer la responsabilité de ceux qui le sont. La direction générale, par sa communication, sa politique de récompenses et de sanctions des managers et ses propres pratiques a un rôle éminent à jouer pour promouvoir une juste culture du risque.

✓ Encourager la consolidation partielle des risques aux niveaux intermédiaires. Cela permet de mieux responsabiliser les collaborateurs, et d'autre part de dégager plus de ressources au contrôle interne, dans sa gestion des risques systémiques et des risques nés des dysfonctionnements dans les interfaces entre les différentes fonctions et services de l'entreprise.

QUESTION 4

Le contrôle interne des risques donne-t-il une image juste de l'entreprise ?

Cette question a donné lieu à un échange très dense et très original sur la notion de « justice » dans l'entreprise. Le point de départ était de savoir comment une prise de risque inconsidérée est sanctionnée et donc de donner du contenu à la notion assez vague de « responsabilité ». Il s'est avéré que la dimension purement juridique était insuffisante : le contrôle interne définit la justice à l'intérieur de l'entreprise. En effet, un contrôle peut s'avérer juste au sens de la « justesse », c'est-à-dire de la fidélité à la réalité des activités de l'entreprise. Mais il est aussi un facteur de « justice » parce qu'il distingue ce qui est acceptable en termes de prise de risque -qui implique donc des récompenses-, et ce qui n'est pas acceptable, -et qui implique des sanctions-. Le contrôle interne établit alors un « droit interne » propre à l'entreprise et donne une image de ce qui est considéré comme « juste » en son sein.

Controverses

1- Pour certains, seul le droit pourrait sanctionner une prise de risque inconsidérée. Or, la notion de risque n'existe pas en droit, c'est la notion de responsabilité qui est avancée. Mais il n'y a pas réellement de responsabilité juridique légale des collaborateurs vis-à-vis des risques pris. Sur le plan juridique, seuls les mandataires sociaux sont responsables. L'entreprise est responsable pour l'ensemble de ses salariés et les mandataires sociaux, et en particulier, le chef d'entreprise incarne cette responsabilité civile ou pénale. On peut l'étendre lorsque la faute grave de salariés est avérée mais cela est toujours difficile compte tenu de la relation de subordination que génère le contrat de travail. Au final, il y a donc une déconnection entre d'une part la justice telle que le droit l'établit et qui relève de l'ordre public, et, d'autre part, les délégations de responsabilité pour gérer les risques définis par le contrôle interne et qui restent du domaine des choix privés de l'entreprise. *Donc le contrôle interne est placé devant un vide juridique sur la notion de « prise de risques », et il n'a pas de véritable valeur devant la loi.*

2- Pour d'autres, le contrôle interne remplit effectivement ce vide juridique. Il établit des règles de justice à l'intérieur de l'entreprise. Si des engagements contractuels clairs sont pris sur la responsabilité des collaborateurs dans la gestion du risque, ils peuvent être opposés, sinon légalement, au moins disciplinairement. De ce fait, ils peuvent décharger le chef d'entreprise d'une responsabilité globale concernant tous les risques. *Donc il faut considérer le contrôle des risques comme un système de règles « quasi juridiques » internes, ayant force de droit, au moins à l'intérieur de l'entreprise.*

Analyse

1- L'enjeu du débat est considérable puisqu'il s'agit de s'interroger sur la **matérialité de la responsabilité** devant les risques pris par l'entreprise. Tout ce que nous avons établi sur la culture du risque et la culture entrepreneuriale n'a de sens que si les responsabilités qu'elles impliquent sont véritablement assumées et donc génèrent des conséquences pour les personnes. Si les acteurs réputés responsables ne sont jamais inquiétés ou récompensés quant à l'exercice effectif de leur responsabilité, ou s'ils le sont de manière incohérente par rapport au système de contrôle interne, le terme même de « responsabilité » est vidé de tout sens et avec lui, la notion même de « culture du risque ». Le contrôle interne n'est alors qu'un outil formel qui n'a pas d'effet concret sur les pratiques en dehors des procédures mises en place. Les mandataires sociaux, et en particulier le dirigeant, sont considérés comme les seuls responsables collectifs de tous les risques aux yeux de la loi, ce qui a deux effets négatifs :

- ✓ La dimension procédurale de contrôle est exacerbée car il faut minimiser la responsabilité légale des mandataires sociaux en prouvant leur diligence à réduire le risque et en informant. Le coût de ce **contrôle procédurier** est systématiquement dénoncé.
- ✓ Elle rend les mandataires sociaux plus préoccupés des multiples risques dont ils peuvent être considérés comme responsables que des paris (et donc des risques) entrepreneuriaux que l'entreprise doit relever.

2- Pour pallier la carence du droit, le contrôle interne des risques ne peut pas se contenter d'être un système de procédures cherchant à prouver qu'il « verrouille » tous les risques. Il doit plutôt définir les règles de comportement interne qui établissent les responsabilités des collaborateurs chargés de gérer les risques. Cela implique qu'il spécifie **les récompenses ou les sanctions** liées à une **juste gestion** des risques. Ce qui suppose que les règles de délégation de pouvoir en matière d'assomption du risque à tous les niveaux hiérarchiques sont clairement établies et respectées. **Inévitablement alors, le contrôle interne constitue un système de règles de justice interne.**

3- Essentiellement, la gouvernance de l'entreprise est un système de justice interne qui distribue le pouvoir c'est-à-dire la capacité d'agir mais aussi d'être responsable de ses décisions à tous les niveaux de l'entreprise. Considérer l'entreprise de ce point de vue permet d'éviter une distinction trop tranchée entre le management (les collaborateurs) et le gouvernement d'entreprise (direction générale et mandataires sociaux). Bien que le droit nous invite à penser que les mandataires sociaux sont les uniques responsables des risques pris par l'ensemble de l'organisation, le pouvoir et en particulier le pouvoir de prendre des décisions entrepreneuriales (relations avec les clients ; innovation organisationnelle locale ; etc.) est diffusé dans l'entreprise. Pour penser et réaliser la diffusion de la responsabilité, corollaire de la diffusion du pouvoir, on doit considérer le contrôle

des risques comme un système de « justice interne » que se donne l'entreprise. Cela nous a invités à examiner deux rôles du contrôle interne :

- ✓ **Comment il construit un système de « droit interne »** par l'application de normes et la définition d'espaces de négociation.
- ✓ **Comment il permet de « rendre » la justice entrepreneuriale** par la prévention, la répression ou la réparation.

La commission a approfondi successivement ces deux points.

4- *Le contrôle interne contribue à construire un système de « droit interne ».* Ce que nous avons montré dans les questions précédentes sur la définition, la consolidation et l'évaluation des risques permet de définir, de consolider et d'évaluer aussi les responsabilités face à la prise de risque. Inévitablement se pose donc la question des **délégations**. Deux manières de considérer le contrôle interne sont alors possibles.

- ✓ Soit les délégations sont considérées comme juridiquement infondées et donc **purement formelles**. L'activité du contrôle interne consiste plutôt à définir des contraintes et des normes pour cadrer le travail des managers. Il s'appuie essentiellement sur ce qui est imposé à l'entreprise par l'extérieur : exigences du législateur, normalisation des produits, évaluation des risques pour les actionnaires, etc. Le système de justice entrepreneurial consiste à faire intégrer en interne les exigences de l'environnement de l'entreprise.
- ✓ Soit les délégations de responsabilité face aux risques sont considérées comme **des normes de « droit interne »** élaborées par l'entreprise elle-même. La culture du risque que nous avons évoquée suppose alors une culture de la **juste responsabilité**. Les délégations de pouvoir circonscrivent quels sont les risques tolérés, quels sont ceux qui nécessitent de ne pas rendre compte, quels sont ceux pour lesquels il faut rendre compte et enfin quels sont ceux qui dépassent la délégation. **Cette clarification contractuelle** peut être associée à une fonction managériale, une mission ou un projet. Dans ce cas, le contrôle interne formalise la conduite attendue de la part des managers face aux risques et les comportements considérés comme acceptables (récompensés) ou non acceptables (sanctionnés).

Aucun des deux modèles n'est réputé meilleur et les deux façons de comprendre le contrôle interne existent souvent dans les entreprises. Il faut en effet, d'une part tenir compte des contraintes que l'environnement, notamment légal, fait peser sur l'entreprise (information à communiquer, normes pénales et civiles, etc.), mais en même temps construire les règles propres à l'entreprise définissant la juste responsabilité de ses collaborateurs. Ce faisant, chaque entreprise crée son « droit » interne dans le registre disciplinaire. Le contrôle des risques complète alors le droit des sociétés qui s'applique aux entreprises. Il établit en particulier un code de conduite cohérent rappelant les responsabilités des

collaborateurs qui sont en charge de gérer les risques. Il est important de rendre explicite cette dimension pour deux raisons :

✓ Il permet d'articuler la culture du risque (assomption du risque) et la culture entrepreneuriale (prise de risque). Ces « cultures » sont cohérentes si les règles de bons comportements face aux risques sont connues de tous et si les managers n'ont pas le sentiment qu'il existe des zones de « non droit » en termes de prise de risques ou bien qu'il y a un décalage entre les exigences affirmées et les pratiques réellement évaluées. La délégation de pouvoir d'entreprendre doit délimiter des responsabilités. D'après les expériences échangées par les membres de la commission, il faut éviter de décrire cette délégation de pouvoir uniquement en termes de *limitation* (« ce que vous n'avez pas le droit de faire »). Il est efficace de la présenter aussi de manière positive comme une étendue de pouvoir entrepreneuriale accordée pleinement aux managers, avec les responsabilités qui en découlent face au risque (« vous avez le droit de faire... »).

✓ Affirmer que chaque entreprise définit nécessairement un système de « règles de droit interne » en matière de responsabilité face au risque permet aussi **d'aborder de manière plus sereine l'opposition entre l'entreprise et la puissance publique**. Le législateur a souvent la prétention de définir le droit à l'intérieur de l'entreprise au prétexte justifié que l'entreprise serait une zone de non-droit : il lui impose alors des normes générales auxquelles il lui faut souscrire. Plus le contrôle des risques s'impose comme un moyen de définir **les responsabilités** des collaborateurs, plus l'entreprise apparaît comme un lieu où une forme de « droit » est élaborée. Cela permet de limiter les interactions de la justice civile sur la vie de l'entreprise, en limitant celle-ci au bon niveau, c'est-à-dire celui de la sauvegarde de libertés individuelles. Dans les discussions entre entreprises, les échanges d'expériences et le lobbying auprès de la puissance publique, il est nécessaire de prouver que le contrôle des risques mis en œuvre par les entreprises a un effet de régulation réel sur les comportements face aux risques.

5- *Comment on rend la justice : prévention / répression/ réparation*. Définir des règles n'est pas suffisant. Il faut aussi récompenser les comportements risqués compatibles avec les règles et sanctionner ceux qui ne le sont pas. L'entreprise crée mais aussi *rend* la justice qu'elle se donne. C'est une dimension importante et souvent délicate du contrôle interne car elle se heurte à d'autres systèmes de rémunérations/ sanctions : contrôle de gestion, ressources humaines, etc. Les expériences échangées dans le cadre de cette commission montrent que c'est au niveau le plus haut, celui du gouvernement de l'entreprise, de s'assurer que tous ces systèmes sont compatibles entre eux et n'entrent pas en contradiction. Cela est d'autant plus important lorsque l'entreprise croît en taille et s'internationalise. La responsabilité face aux risques peut devenir une source de conflits permanents et générer un sentiment d'injustice lorsque le risque pris n'est pas sanctionné ou mal récompensé du fait de l'incompatibilité avec d'autres systèmes d'évaluation.

Trois étapes ont été mises en évidence par les membres de la commission pour décrire comment on « rend la justice » vis-à-vis de la prise de risques :

✓ **Etape 1 : la déclaration.** Le contrôle interne doit clarifier les responsabilités face aux risques à prendre et donc les règles. L'entreprise prend acte de la délégation de pouvoir et la matérialise par un support pour mettre en évidence les responsabilités et leurs limites. Il importe de distinguer, à cette étape, le responsable de la prise de décision déléguée d'une part, et, d'autre part, le responsable de l'alerte en cas de comportement déviant. Ce dernier (un collaborateur, un auditeur interne, etc.) a pour mission de rappeler les règles selon le principe de diligence. Il est préférable qu'il soit considéré non comme un censeur mais comme un consultant interne au service de l'intrapreneur, selon **le principe de collaboration** que nous avons proposé à la question 2.

✓ **Etape 2 : Le jugement.** Lorsqu'un conflit sur la prise de risque apparaît, il est important que les procédures de jugement aient été clairement établies. Il ne s'agit pas seulement, en effet, d'appliquer des règles car, _ comme en toute justice-, les problèmes se posent précisément quand l'application des règles est incertaine, la situation floue, ou encore la responsabilité diluée du fait des structures matricielles. Or, lorsqu'un comportement non acceptable est avéré, il appartient aussi de *juger* de la situation. Les modalités de jugement pour dénouer le conflit ou sanctionner doivent être connues par avance. Ici, les membres de la commission ont témoigné des façons différentes de « rendre la justice » selon l'histoire et la culture de leurs entreprises. Souvent, les expériences montrent que les sanctions sont déléguées selon le type de risques pris. Mais, de manière convergente, les discussions ont montré que ce sujet était encore faiblement abordé par les entreprises du fait d'un certain tabou. Le plus souvent, le jugement sur le risque pris est intégré dans l'évaluation annuelle des collaborateurs et noyé dans celle-ci.

✓ **Etape 3 : Sanctions et récompenses.** Les membres de la commission ont, en effet, souligné que, très souvent, on raisonne en termes de sanctions, rarement en termes de **récompenses** (félicitations publiques, surrémunération, promotion) **pour le risque** entrepreneurial qui a été pris par un collaborateur. C'est une culture qu'il s'agit de développer mais qui se heurte à la peur « d'encourager la prise de risque » qui peut devenir... inconsiderée. De plus, il est très difficile de récompenser la prise de risque si les responsabilités accordées et prises ne sont pas bien cernées, ce qui reste le cas général dans les entreprises. Néanmoins, progresser en ce sens est essentiel pour assurer l'articulation entre contrôle des risques et comportements entrepreneuriaux des collaborateurs.

Pour ce qui concerne les **sanctions** (rappel à l'ordre, blâme, mise au placard, rétrogradation, licenciement), il a été souligné une difficulté : la sanction est paradoxalement limitée par l'effet de **publicité négative** qu'elle pourrait avoir pour l'entreprise. On a rarement envie de dévoiler les détails d'une prise de risque inconsiderée. Les effets pour la réputation de l'entreprise peuvent alors assurer une certaine impunité officielle.

Propositions

La question posée « *le contrôle interne donne-t-il une image juste de l'entreprise ?* » n'appelle pas seulement une réponse en termes de **justesse** mais de **justice** : il

autorise, encadre et encourage des prises de risques qui sont le propre de l'activité entrepreneuriale. Il ne cherche pas à être juste au sens de « exact » quant aux risques décrits et aux protocoles, mais à être juste au sens de « justifié » quant aux risques assumés. Prendre pleinement conscience de cette nuance introduit un progrès dans sa qualité et sa mise en œuvre. En effet, considérer que le contrôle interne participe à la fabrication d'une « justice entrepreneuriale » renouvelle la conception que l'on s'en fait. Il n'est plus vécu comme un outil de management pesant et procédurier. Il devient un moyen d'organiser l'entreprise en désignant clairement un « droit du risque interne », décrivant ce qui est acceptable en termes de prise de risque entrepreneurial et ce qui ne l'est pas, qui est responsable, quelles sont les sanctions et les récompenses, les lieux de négociations et d'évaluation. Cela se fait par une série de « petites briques », comme la charte éthique, les codes, les procédures de délégations, d'audit, etc. En cela, c'est bien un élément déterminant de la gouvernance de l'entreprise sur lequel le gouvernement d'entreprise (dirigeant, administrateurs) doit s'appuyer. Pour être efficace, comme tout « système de droit », cela implique d'être clair quant aux règles édictées, de savoir définir les délégations et de les respecter, de savoir rendre la justice, c'est-à-dire de sanctionner ou de récompenser de manière exemplaire en conformité avec ce qui avait été énoncé. La commission a fait une proposition en ce sens :

- ✓ **Mettre en cohérence tous les principes qui participent à définir la justice dans l'entreprise comme s'il s'agissait d'un seul système juridique**, comme l'évaluation des performances collaborateurs, le contrôle interne, les promotions, les modes de rémunération, de distribution de sur-rémunération, etc. Unifier ces systèmes doit être une préoccupation constante des acteurs du gouvernement d'entreprise (dirigeants, administrateurs) et notamment du comité d'audit et de contrôle des risques ou ce qui en tient lieu dans l'entreprise. Une grande partie de la politique de contrôle interne est vaine, en effet, si les comportements attendus des managers sont contredits par d'autres systèmes d'évaluation. Plus la cohérence est grande, plus le sentiment de justice prévaut dans l'entreprise et la prise de risque responsable apparaît comme **une pratique normale** et non extraordinaire de l'activité de l'entreprise.

« La culture locale est une contrainte supplémentaire au contrôle interne au sein d'une entreprise internationale. Le contrôle interne, qui est d'abord la responsabilité des fonctions opérationnelles, doit s'appuyer alors sur des règles claires, partagées et comprises par tous. S'ajoutent à cela des contraintes légales pour les entreprises cotées, pour lesquelles le contrôle interne est synonyme d'obligations fortes. Dans le cas d'une entreprise internationale, il faut aussi tenir compte du facteur culture, qui multiplie les risques de mauvaise interprétation des règles, notamment dans les pays émergents. Il arrive même que certains aspects légaux, évidents pour nos cultures occidentales, deviennent problématiques dans d'autres pays – la question du paiement des charges sociales en Chine par exemple. Ou bien, une pratique acceptée dans certaines cultures – c'est le cas du travail des enfants – peut avoir des répercussions d'image très néfastes pour l'entreprise à l'échelle internationale. D'où l'importance de se donner des règles claires, de vérifier qu'elles sont comprises et d'auditer leur application. Internationalisation et taille d'entreprise vont souvent de paire et nécessitent alors de gros services d'audit. » **Thierry Bardet, Directeur Audit & Organisation, Groupe SEB.**

QUESTION 5

Le contrôle interne peut-il se passer de l'éthique ?

La question n'a pas pour vocation de terminer ces réflexions sur des considérations sociétales ou philosophiques plus ouvertes. Elle intéresse directement la faisabilité du contrôle interne et son coût. En effet, les procédures de contrôle des risques croissent proportionnellement avec le refus des responsabilités mais aussi avec les pratiques délictueuses ou indélicates. On ne peut donc considérer le contrôle interne comme un simple système de procédures «de droit interne» de plus en plus sophistiqué pour tenir compte des risques d'opportunisme des collaborateurs. Il faut aussi miser sur la relation personnelle que chacun entretient vis-à-vis de l'entreprise et vis-à-vis de la société. C'est là que se pose la question de l'éthique.

Controverses

1- Pour certains, l'éthique est une affaire privée. Elle dépend de la formation, de l'éducation mais aussi des choix personnels de chaque individu. L'entreprise ne peut pas imposer une éthique et encore moins contrôler la qualité de l'éthique de ses salariés sans une grave remise en question de leur liberté. Au mieux, l'entreprise peut rappeler des règles générales d'appartenance et des comportements considérés comme normaux pour faire partie de l'entreprise, mais en aucun cas elle ne peut porter un jugement éthique lorsqu'elle évalue ses collaborateurs. *Donc il existe une séparation certes problématique, mais naturelle, entre l'éthique et le contrôle interne.*

2- Pour d'autres au contraire, l'éthique personnelle n'est pas un détail laissé à la libre appréciation de chacun. Elle fait partie des compétences requises pour exercer une activité. La subjectivité de l'éthique est un leurre si elle est finalement opposée aux règles de bonne pratique éthique demandée par l'entreprise. Il faut donc être réaliste et clair sur ce sujet et ne pas laisser croire à une totale liberté éthique personnelle tout en imposant des règles de comportement jugées nécessaires pour le fonctionnement collectif. *C'est une hypocrisie inutile et coûteuse. Donc la préoccupation de l'éthique des individus, notamment ceux qui sont en situation de responsabilité face aux risques est une des dimensions de la politique de contrôle interne.*

Analyse

1- Le sujet est sensible car il touche une des certitudes idéologiques de notre société à savoir la liberté de choix individuelle. Cette liberté de se comporter selon ses désirs mais aussi ses valeurs est inscrite dans la modernité. Dans la société démocratique libérale, elle apparaît comme une condition de justice sociale et politique. En ce sens, poser la question de l'éthique poursuit nos réflexions

entamées à la question précédente sur la « justice interne » que construit et promeut le contrôle des risques dans une entreprise. **Les collaborateurs sont des hommes et des femmes libres dans une société libre** au sens où on laisse à chacun le soin de définir la justesse de ses comportements. L'articulation entre l'éthique personnelle et les comportements attendus pour prendre des risques responsables interrogent donc pleinement le contrôle interne. Jusqu'où un contrôle des risques réaliste inclut-il le risque que prend une entreprise en employant des collaborateurs dont l'éthique est purement subjective ?

2- Car une fois posé le principe général de la liberté de conscience et du respect des valeurs individuelles, il faut l'articuler **de manière réaliste avec les nécessités de l'action collective** et les conséquences que des choix individuels peuvent faire porter sur toute l'organisation. Nous l'avons vu à plusieurs reprises, le rôle du contrôle interne est de mesurer mais aussi de localiser et limiter les risques collectifs induits par des actions individuelles non responsables. Au-delà donc du principe général, il faut admettre que, par nature, une entreprise contraint la diversité des comportements individuels pour qu'ils ne mettent en cause l'efficacité mais aussi la pérennité de l'entreprise. On ne peut donc en rester à une posture qui considère que l'éthique est strictement personnelle alors qu'au fond elle fait partie des comportements justes attendus des collaborateurs. Par exemple, un collaborateur qui considère personnellement que la corruption est excusable dans certains cas, ou, pire, qui ne s'est jamais posé une telle question, entre frontalement en opposition avec les intérêts de l'entreprise si celle-ci a établi que la corruption devait être strictement exclue pour ne pas nuire à sa réputation sociétale. La liberté individuelle des choix éthiques risque de devenir un faux nez mais, plus encore, elle contredit ce que nous avons établi sur la responsabilisation des preneurs de risques. Une part de cette responsabilité consiste à souscrire à des normes collectives pour ne pas nuire à l'entreprise. On voit alors assez mal comment on peut en même temps prôner le libre choix éthique individuel et l'adhésion à des valeurs collectives.

3- À cette réflexion fondée sur la logique de la responsabilité individuelle, il faut ajouter un argument que les économistes ont récemment mis en avant : laisser une forte latitude de choix éthiques subjectifs au nom de la liberté est finalement très coûteux pour l'entreprise et peut mettre en jeu sa survie pour des raisons économiques. En effet, il n'est pas rare de constater que les entreprises sont embarrassées pour admettre que l'éthique de leurs collaborateurs **est une des dimensions de leur compétence**. Elles supposent alors qu'en les contrôlant, en les incitant et en les encourageant, leur éthique personnelle peut *spontanément* retrouver l'éthique attendue par l'entreprise. Cette solution, -idéologiquement séduisante puisqu'elle fait rejoindre la liberté individuelle et la nécessité de prendre des risques responsables-, a néanmoins le défaut de générer des coûts d'organisation extrêmement élevés. Elle multiplie en effet la surveillance, les contrôles et les reporting pour éviter la tricherie et l'opportunisme personnel. L'entreprise dépense donc de l'argent pour faire agir honnêtement des collaborateurs qui l'auraient fait sans incitations particulières si l'honnêteté... faisait partie de leurs valeurs. Pire encore, depuis le milieu des années 1990, économistes et chercheurs en gestion ont souligné combien ce genre de pratiques avait tendance à augmenter les comportements opportunistes dommageables pour

l'entreprise, plutôt qu'à les limiter. En effet, les collaborateurs considérant que s'ils sont surveillés c'est qu'on ne leur fait pas confiance parce qu'on les soupçonne de rechercher leur intérêt personnel (sans quoi on ne les surveillerait pas d'aussi près!), ont tendance à ... devenir opportunistes. Ce qui accroît la nécessité de les surveiller... Il résulte alors une surproduction bureaucratique du contrôle et de reporting, course en avant suicidaire des organisations, qui devient, de plus, totalement contradictoire avec la sauvegarde... de la liberté individuelle !

4- Des arguments précédents, on peut conclure que la capacité à poser des problèmes de choix managériaux en termes éthiques est **l'une des dimensions de la compétence personnelle des collaborateurs mis par leur fonction en situation de prendre des risques**. Elle suppose non seulement de savoir établir clairement les critères de discernement pour un choix juste, mais aussi la conformité personnelle des valeurs morales de l'individu aux valeurs collectives. Dire cela n'est certes pas politiquement correct mais c'est politiquement réaliste. C'est d'ailleurs une pratique courante en entreprise que de vérifier si les collaborateurs, notamment au moment de l'embauche, partagent les «valeurs» de l'entreprise. Au-delà des banalités sur la création de valeur ou l'adhésion à son pacte social, on prend soin de s'assurer que le futur collaborateur aura une certaine façon de se comporter vis-à-vis des autres, ce qui dessine déjà les capacités éthiques et le sens moral d'une personne. En revanche, il faut souligner avec force que la véritable liberté individuelle consiste à pouvoir quitter une entreprise dont on ne partage pas les valeurs ou dont on juge que les exigences en termes éthiques ne correspondent pas à ses propres valeurs individuelles. Même d'un point de vue libéral, **il faut placer la liberté au niveau du choix de rester ou non dans une organisation** au regard, entre autres, de son éthique et non dans le choix personnel de *libre comportement éthique au sein d'une organisation*. La véritable liberté de l'individu ne réside pas dans le fait de pouvoir choisir de faire ce qu'il veut où il veut, mais de trouver l'entreprise qui correspond le mieux, du fait de sa culture et des comportements attendus de lui, à ses propres valeurs, et donc à son épanouissement.

5- Il en résulte qu'une juste appréciation du lien entre l'éthique des collaborateurs et le contrôle des risques suppose un discours clair sur les comportements éthiques jugés nécessaires pour assurer la performance et la pérennité de l'entreprise. C'est pourquoi, il importe de bien signaler aux collaborateurs que **leur éthique est une dimension de leur compétence au même titre que leurs capacités techniques**. De la même façon que ces dernières sont évaluées pour être ajustées à l'attente de l'entreprise, le juste comportement éthique au moment de la prise de risque doit être encouragé comme l'une des dimensions de la responsabilité de l'individu. Les entreprises ont eu tendance à minimiser cela en encourageant notamment les opérationnels à se focaliser sur la performance économique et technique, s'étonnant après-coup de l'absence de discernement éthique dans certaines prises de décisions, avec des conséquences parfois désastreuses pour la collectivité (Enron, Société Générale). Le contrôle interne peut aider à reprendre la main sur cette question, en inscrivant dans le service du conseil qu'elle rend en interne aux intrapreneurs un encouragement à ajuster les impératifs économiques avec les valeurs éthiques que défend l'entreprise.

6- Sur le plan strictement technique, si la question de l'éthique des collaborateurs preneurs de risques n'est pas une des dimensions sur laquelle s'appuie l'évaluation du risque, le contrôle interne peut devenir un producteur sans fin de normes bureaucratiques et de surveillance plus ou moins vaines et inutilement coûteuses. La commission a discuté du juste équilibre de la formalisation de comportements éthiques attendus, qui est nécessaire mais qui doit aussi éviter l'excès. La position la plus juste semble de définir assez clairement les règles générales et d'encourager le plus possible le discernement au niveau local comme partie intégrante de la responsabilité. Il ne s'agit pas d'une politique décorative de « bons sentiments », mais d'établir des textes connus de tous à partir desquels la fraude, la tricherie, l'opportunisme peuvent être évalués en toute « justice » au même titre que d'autres dimensions de la prise de risque. Cela peut passer par un document explicite comme une charte. Le recrutement de personnes en phase avec les règles éthiques générales a été souligné comme un élément important pour rendre l'ensemble cohérent. Enfin, la commission a mis en évidence qu'en matière éthique, il faut laisser faire une certaine jurisprudence plutôt que de vouloir tout cadrer. La sensibilité des dirigeants mais aussi des actionnaires à ces questions a été unanimement reconnue comme décisive selon le principe bien connu : « le poisson pourrit par la tête ».

7- Deux éléments ont été soulignés par la commission : **la proximité et l'exemplarité**. D'une part nous avons discuté de l'importance de savoir maintenir la proximité avec des collaborateurs exposés à des « risques éthiques ». On ne peut laisser des preneurs de risques trop longtemps dans des situations où ils sont seuls à se déterminer, à évaluer et à gérer l'information. Cela est particulièrement vrai pour des managers expatriés soumis à des cultures contradictoires. D'autre part, l'exemplarité à tous les niveaux hiérarchiques constitue le discours le plus convaincant. Elle passe non seulement par le fait de signaler au plus haut niveau que certains choix économiques ont été amendés ou éclairés par l'adhésion aux valeurs de l'entreprise, mais aussi par le témoignage d'un nécessaire discernement entre performance et éthique, que certaines prises de risques ont pu créer. Comme nous l'avons dit lors de la question 3, les histoires exemplaires sont importantes pour faire acquérir une culture de responsabilité dans la prise de risque. Il n'est pas naïf mais au contraire très réaliste d'intégrer dans ses histoires exemplaires la dimension éthique des choix en matière de risques. Bien entendu, le comportement quotidien de ceux qui sont en situation de management constitue un témoignage permanent de la cohérence entre le discours et les pratiques éthiques ; par exemple, on ne peut condamner la corruption à l'étranger et accepter des cadeaux, mêmes minimes de ses fournisseurs. On émet ainsi des signaux faibles auxquels les décideurs à tous niveaux hiérarchiques doivent être sensibles.

8- En sens inverse, on doit aussi pouvoir compter sur la capacité des collaborateurs à tous les niveaux hiérarchiques de dénoncer des pratiques et des comportements qui enfreindraient de manière flagrante les comportements éthiques attendus et plus encore les règles établies. La commission a discuté des pratiques dites de « dénonciation » (*whistleblowing*, littéralement : vendre la mèche). Il faut admettre qu'une certaine hypocrisie règne autour de cette notion, parfois dénoncée comme attentatoire à la liberté ou au contraire affirmée comme

un moyen d'autocontrôle absolu des collaborateurs par eux-mêmes. On peut difficilement demander aux collaborateurs une certaine responsabilité vis-à-vis de l'entreprise sans leur donner les moyens de pouvoir dénoncer les pratiques qui enfreignent clairement les règles de prise de risque définies par l'entreprise. L'opposition au *whistleblowing*, outre qu'elle fait écho dans la culture française à une réticence pour toute forme de « délation », et aussi liée à la défense d'un certain ordre hiérarchique qui donne au supérieur un pouvoir supposé incontestable sur ses subordonnés. Il faut pourtant admettre que le contrôle interne doit favoriser la remontée d'informations sur les pratiques délictueuses ou dangereuses à tous les niveaux. En sens inverse, un discernement est nécessaire pour éviter que cette remontée d'informations se transforme en revendication systématique contre l'autorité des managers. C'est pourquoi la mise en œuvre de pratiques de *whistleblowing* ne peut pas être exclue par principe, mais elle doit être encadrée quant à son objet (dénoncer des comportements clairement déviants par rapport aux normes connues de tous) et à sa forme (apporter des preuves qui manifestent davantage qu'un doute ou une appréciation subjective). Les expériences partagées par la commission ont montré que la possibilité de faire remonter de l'information à tous les niveaux est un bon moyen d'autorégulation dans l'entreprise.

Propositions

La question éthique n'est pas un détail pour le contrôle interne car il est clair que celui-ci ne peut pas se passer de prendre en charge l'éthique au moment de la définition des prises de risques. La prise de risque, son évaluation et ses conséquences dépendent en effet de **la manière dont les collaborateurs savent tenir compte des conséquences éthiques de leurs actes**, en relation notamment avec les attentes de l'entreprise en la matière. Cela signifie qu'il faut réhabiliter sans complexe cette dimension dans le travail du contrôle interne. Sans cela, on se dirige vers une hyper bureaucratization du contrôle, en se donnant **l'illusion que la multiplication des règles palliera l'absence de valeurs explicites des collaborateurs**. Sur le plan strictement économique, une entreprise dont les managers preneurs de risques ont de solides valeurs morales et éthiques fait l'économie d'un système de surveillance trop complexe. Il en résulte que la prise en charge de l'éthique est une des dimensions de la politique générale de l'entreprise dont dépend l'organisation du contrôle des risques. C'est pourquoi nous préconisons :

- ✓ Une clarification des attentes éthiques de l'entreprise au plus haut niveau non pas pour des raisons de « correction politique » (*political correctness*) mais comme une véritable expression des valeurs qui cadrent la culture et déterminent la performance de l'entreprise.
- ✓ Un ajustement des systèmes d'évaluation des collaborateurs preneurs de risques qui permet non seulement de faire prendre conscience mais aussi de témoigner de la manière dont ils ont intégré la dimension éthique dans leur prise de décision.

✓ Au moment du recrutement des personnes chargées du contrôle interne, il importe d'énoncer cette dimension éthique. Dans certaines grandes entreprises en effet, il apparaît que le contrôle interne est un moyen de faire prendre connaissance des différentes réalités de l'entreprise à de jeunes recrues. Or, leur pleine adhésion future au projet de l'entreprise est déterminée par la compréhension qu'ils ont de la juste place de l'éthique dans la prise de décision en matière de risques. **C'est à ce niveau que se joue souvent pour les entreprises, l'articulation entre la compétence technique** (évaluer les risques, les hiérarchiser, etc.) **et la compétence éthique** (comprendre des risques dans une logique sociale et sociétale ; les mettre en relation avec les valeurs de l'entreprise, etc.). Nous invitons donc les entreprises à prendre conscience de ce moment clé dans leur politique de ressources humaines.

*« **Le principe de charte éthique : exemplarité et proximité.** Au sein de Merial, nous avons élaboré une charte éthique, remise à l'ensemble des collaborateurs à leur arrivée dans l'entreprise. Cette démarche est pour nous une condition essentielle d'un bon fonctionnement de l'entreprise. C'est une manière d'aborder le contrôle interne de façon positive et de favoriser un comportement juste par le partage d'une même culture et de valeurs fortes. Bien entendu, cette condition ne se suffit pas à elle-même. Le contrôle interne doit être structuré. Nous disposons chez Merial d'un département d'audit interne, qui formalise l'analyse des risques et établit un plan d'audit permettant de couvrir les risques identifiés. C'est la conjugaison de ce cadre structuré et du partage de valeurs éthiques fortes qui permet d'optimiser notre contrôle interne. » **Éric Lambert, Secrétaire général, Merial***

MEMBRES DE LA COMMISSION

Thierry BARDET, GROUPE SEB

Sylvain BOCCON GIBOD, ODICEO

Michel CHAMPETIER, ORFIS BAKER TILLY

Jean-Pierre GITENAY, LAMY LEXEL

Pierre-Yves GOMEZ, Institut français de Gouvernement des Entreprises/EMLYON

Thierry LUTHI, CEGID

Eric LAMBERT, MERAL

Didier MANGIN, PSB INDUSTRIE

Phillipe MASSONAT, KPMG

Mickael MOIROUD, ERNST & YOUNG

Alexandre NOGUERA et Julien CROCHET, APRIL GROUP

Pierre NOVARINA, TOUPARGEL

Dominique TAKIZAWA, INSTITUT MERIEUX

Christophe VELUT, ORFIS BAKER TILLY.

