

**RESULTATS DES TRAVAUX DU GROUPE DE PLACE
ETABLI SOUS L'EGIDE DE L'AMF**

**Le dispositif de Contrôle Interne :
Cadre de référence**

Sommaire

I- INTRODUCTION GENERALE

- 1.1 Préambule
- 1.2 Le contexte
- 1.3 L'approche

II- PRINCIPES GÉNÉRAUX DE CONTRÔLE INTERNE

- 1.1 Synthèse
- 1.2 Exposé détaillé

III- GUIDE D'APPLICATION RELATIF AU CONTROLE INTERNE DE L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIERE PUBLIEE PAR LES EMETTEURS

ANNEXES

- Annexe 1 : Questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier
Questionnaire relatif à l'analyse et à la maîtrise des risques
- Annexe 2 : Lettre de mission de l'AMF et composition du Groupe de Place
- Annexe 3 : Liste nominative des participants aux travaux du Groupe de Place
- Annexe 4 : Principaux textes relatifs au gouvernement d'entreprise
- Annexe 5 : Liste nominative des participants aux travaux du Groupe technique chargé de l'élaboration du Guide.

I- INTRODUCTION GENERALE

1.1 Préambule

Selon les articles 225.37 et 225.68 du code de commerce qui trouvent leur origine dans la Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1er août 2003 (article 117), dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, le Président du Conseil d'Administration ou de Surveillance « *rend compte, dans un rapport, ... des procédures de contrôle interne mises en place par la société* ».

Pour ces mêmes sociétés, selon l'article L225-235 (article 120 de la LSF) : « *les commissaires aux comptes présentent dans un rapport, ... leurs observations sur le rapport (du Président) pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière* ».

Dans son rapport 2004 sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) note « *qu'à la différence de la gouvernance d'entreprise, qui bénéficie désormais de standards de place auxquels les émetteurs peuvent se comparer, l'absence d'un référentiel unanimement admis sur le contrôle interne en rend la description plus difficile et peut constituer un frein si l'on souhaite parvenir à terme à une évaluation de l'adéquation et de l'efficacité des systèmes* ».

Dans ce cadre, l'AMF a confié, en avril 2005, à un groupe de travail « de Place »* le choix et/ou l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne à l'usage des sociétés françaises soumises aux obligations de la loi du 1er août 2003 en précisant que « *le référentiel devrait constituer un outil de gestion au service des entreprises faisant appel public à l'épargne* ».

Dans sa lettre de mission[†], l'AMF précise que « *le référentiel élaboré ou retenu devra être confronté aux référentiels utilisés dans les juridictions étrangères significatives dans le domaine boursier, en particulier le référentiel COSO, afin de permettre d'éviter dans la mesure du possible une duplication des contraintes de reporting externe en relation avec le contrôle interne* ». Et le régulateur ajoute que « *l'objectif est également d'anticiper les initiatives européennes figurant dans le projet de révision des 4ème et 7ème directives* ».

1.2 Le contexte

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses et ont eu le plus souvent comme auteurs des organisations professionnelles de comptables.

Il en est ainsi de la définition du contrôle interne donnée en 1977 par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables : « *le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci* ».

En 1990, le règlement 90/08 du Comité de la Réglementation Bancaire et Financière impose aux établissements de crédit de se doter d'un système de contrôle interne et en définit les objectifs :

a) « *vérifier que les opérations réalisées par l'établissement ainsi que l'organisation et les procédures internes sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, aux normes et usages professionnels et déontologiques et aux orientations de l'organe exécutif* ;

* Composition du Groupe de Place, cf. annexe 1 suivie en annexe 2 de la liste nominative des participants aux travaux.

† Lettre de mission, cf. annexe 1

b) vérifier que les limites fixées en matière de risques, notamment de contrepartie, de change, de taux d'intérêt ainsi que d'autres risques de marché, sont strictement respectées ;

c) veiller à la qualité de l'information comptable et financière, en particulier aux conditions d'enregistrement, de conservation et de disponibilité de cette information. »

Le règlement 97/02 est venu par la suite préciser les éléments qui doivent composer le dispositif de contrôle interne des établissements de crédit :

- a) « un système de contrôle des opérations et des procédures internes ;*
- b) une organisation comptable et de traitement de l'information ;*
- c) des systèmes de mesure des risques et des résultats ;*
- d) des systèmes de surveillance et de maîtrise des risques ;*
- e) un système de documentation et d'information ;*
- f) un système de surveillance des flux d'espèces et des titres ».*

La plupart des autres secteurs d'activité n'étant pas soumis à une telle réglementation, la majorité des sociétés françaises ont mis en place leur propre dispositif de contrôle interne sans s'appuyer sur un référentiel spécifique.

Il en a été de même dans les grands pays occidentaux jusqu'au début des années 1990, époque où les Etats-Unis d'abord puis le Canada et le Royaume-Uni ont publié soit un référentiel de contrôle interne, soit de bonnes pratiques en la matière.

Le référentiel le plus répandu est, sans conteste, le document américain publié en 1992 et intitulé « *Internal Control – Integrated Framework*[‡] », plus connu sous l'appellation de COSO, acronyme de « *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* », du nom du comité qui a conçu ce référentiel.

A la suite des nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises américaines à la fin des années 90 et au début des années 2000, les Etats-Unis ont adopté, le 30 juillet 2002, le Sarbanes Oxley Act (SOX). L'article 404 de cette loi exige que la Direction Générale engage sa responsabilité sur l'établissement d'une structure de contrôle interne comptable et financier et qu'elle évalue, annuellement, son efficacité au regard d'un modèle de contrôle interne reconnu. Les commissaires aux comptes valident cette évaluation.

Pour la mise en œuvre de cette section 404, la Securities and Exchange Commission (SEC) et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères cotées à New York d'adopter le COSO comme référentiel de contrôle interne, ce qui a été le cas pour la trentaine de groupes français concernés par cette loi.

Un an plus tard, le 1er août 2003, était promulguée en France la Loi de Sécurité Financière (LSF) qui, selon les autorités françaises, était « *une réponse, à la fois politique et technique, à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris connaissance depuis deux ans* ».

C'est au sein du chapitre II « De la transparence dans les entreprises » du titre III « Modernisation du contrôle légal des comptes et Transparence » que se situent les articles 117 et 120 présentés en introduction.

[‡] Ouvrage traduit en français par l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôles Internes) et PwC (PricewaterhouseCoopers) en 1994 sous le titre « La pratique du contrôle interne- COSO Report »- copyright en français IFACI.

Ces deux articles permettent d'opérer une distinction entre le contrôle interne d'une société en général et le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

La LSF se distingue dès lors du SOX qui s'intéresse au seul contrôle interne comptable et financier.

Appliquée à son origine à l'ensemble des sociétés anonymes, l'obligation pour le Président du Conseil d'Administration ou de Surveillance d'établir un rapport a été limitée, en juillet 2005, par la Loi pour la Confiance et la Modernisation de l'Economie (Loi Breton) aux seules sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne.

Les débats qui ont précédé ou accompagné la promulgation de la LSF ont contribué à éclairer le concept de contrôle interne. Les pratiques des entreprises en la matière telles qu'observées depuis trois ans, témoignent cependant d'une grande diversité.

Cette situation justifiait donc la décision de l'AMF de rechercher une transcription pratique du concept sous la forme d'un cadre de référence.

1.3 L'approche

Le Groupe de Place a privilégié une approche pragmatique, s'efforçant de concilier :

- les « bonnes pratiques » observées à l'étranger,
- la réglementation française,
- les recommandations des rapports sur la Gouvernance d'entreprise, et
- les évolutions des 4^{ème}, 7^{ème} et 8^{ème} directives européennes

Les éléments essentiels des deux principaux référentiels ont été ainsi examinés par le Groupe à savoir le COSO américain et le «Turnbull guidance[§]» britannique.

Du COSO, le groupe s'est inspiré des cinq composantes même si l'on ne retrouve pas à l'identique, dans le document de place, la terminologie utilisée par le référentiel américain.

Rappelons-en les grands traits :

- **environnement de contrôle** : l'environnement dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités ainsi que les qualités individuelles des collaborateurs et surtout leur intégrité, leur éthique et leur compétence, constituent le socle de toute organisation ;
- **évaluation des risques** : l'entreprise doit être consciente des risques et les maîtriser. Elle doit fixer des objectifs et les intégrer aux activités commerciales, financières, de production, de marketing et autres, afin de fonctionner de façon harmonieuse. Elle doit également instaurer des mécanismes permettant d'identifier, analyser et gérer les risques correspondants ;
- **activités de contrôle** : les normes et procédures de contrôle doivent être élaborées et appliquées pour s'assurer que sont exécutées efficacement les mesures identifiées par le management comme nécessaires à la réduction des risques liés à la réalisation des objectifs ;
- **information et communication** : les systèmes d'information et de communication permettent au personnel de recueillir et échanger les informations nécessaires à la conduite, à la gestion et au contrôle des opérations ;
- **pilotage** : l'ensemble du processus doit faire l'objet d'un suivi, et des modifications doivent y être apportées le cas échéant.

Ainsi, le système peut-il réagir rapidement en fonction du contexte.

[§] Guide développé par l'ICAEW (l'Institut des Experts Comptables d'Angleterre et du Pays de Galles) et publiée en 1999. Il a fait l'objet d'une mise à jour par le « Financial Reporting Council » en 2005.

Du Turnbull, le Groupe a retenu l'esprit, c'est-à-dire celui d'un guide qui a pour but de :

- « *montrer une saine pratique professionnelle dans laquelle le contrôle interne est intégré dans les processus par lesquels la société poursuit ses objectifs ;*
- *rester applicable dans un environnement professionnel en mutation constante ;*
- *permettre à chaque société de le mettre en œuvre d'une façon qui tienne compte de sa situation et de ses spécificités particulières ».*

Le groupe n'a pas traité de la gouvernance, considérant que cet aspect avait été développé par des textes législatifs, les rapports Viénot et Bouton ainsi que par les principes de gouvernement d'Entreprise de l'OCDE.

Il a pris acte, par contre, des responsabilités du Conseil d'Administration et du Conseil de Surveillance qui en ressortent (cf. annexe 3 - Principaux textes relatifs au gouvernement d'entreprise).

Pour l'élaboration de son Cadre de référence, le Groupe de Place s'est également assuré de sa conformité avec les travaux de la Commission Européenne :

➔ **4ème et 7ème directives comptables : la Commission Européenne**, dans le cadre de son plan d'action, adopté en 2002, de modernisation du droit des sociétés et de renforcement du gouvernement d'entreprise, a publié des propositions de modifications. Il est notamment prévu que « *les sociétés [...] faisant appel public à l'épargne fassent chaque année une description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques [...] dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière ou, au niveau consolidé, en relation avec le processus d'établissement des comptes consolidés. [...]* ».

Il convient de souligner que les 4ème et 7ème directives retiennent une approche descriptive, tant en matière de contrôle interne qu'en matière de gestion des risques. En outre, le domaine de la gestion des risques est abordé uniquement sous l'angle de sa relation avec l'établissement des comptes.

➔ **8ème directive sur le contrôle légal des comptes** : cette proposition de directive qui a fait l'objet d'un accord politique au Conseil après son adoption fin septembre 2005 par le Parlement européen pose le principe que « *les entités d'intérêt public doivent être dotées d'un Comité d'audit, tout en laissant, sous certaines conditions, aux Etats membres la possibilité de ne pas imposer sa mise en place. Ainsi, les Etats membres peuvent permettre que « les fonctions attribuées au Comité d'audit soient exercées par l'organe d'administration ou de surveillance dans son ensemble » (article 39.1), ou encore, permettre ou décider que l'ensemble des dispositions relatives au Comité d'audit ne s'appliquent pas aux entités « qui disposent d'un organe remplissant des fonctions équivalentes à celles d'un Comité d'audit, instauré et fonctionnant en vertu des dispositions en vigueur dans l'Etat membre où l'entité à contrôler est enregistrée » (article 39.5) ».*

Parmi les possibles fonctions d'un Comité d'audit [...] sont notamment cités le suivi du processus d'élaboration de l'information financière, le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne, le cas échéant, et de la gestion des risques de la société. ».

Il est également prévu que le contrôleur légal [commissaire aux comptes] fasse rapport au Comité d'audit sur les questions fondamentales soulevées par le contrôle légal notamment les faiblesses majeures du contrôle interne en rapport avec le processus d'élaboration de l'information financière ».

* *
*

Ainsi, c'est dans le cadre des dispositions législatives et réglementaires nationales et européennes mais également à partir des pratiques de bonne gouvernance déjà reconnues en France et des deux modèles de contrôle interne rappelés ci-dessus, que le Groupe de Place a rédigé **le présent cadre de référence de contrôle interne** dont l'ambition est d'être global. Il comprend :

- des principes généraux de contrôle interne ;
- deux questionnaires de portée générale, l'un relatif au contrôle interne comptable et financier, l'autre afférent à l'analyse et à la maîtrise des risques, composante essentielle de tout dispositif de contrôle interne ;
- un Guide d'application relatif au contrôle interne de l'information comptable et financière publiée par les émetteurs.
Ce Guide mis à la disposition des fonctions concernées de l'entreprise pourra être utilisé, en tant que de besoin, pour la rédaction du rapport du Président pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable.

* * *
* *
*

Le présent cadre de référence est basé sur des principes généraux et non sur des règles contraignantes.

En effet, chaque société est responsable de son organisation propre et donc de son contrôle interne, lequel devrait s'inscrire dans le cadre d'une bonne gouvernance, telle que développée par les rapports Viénot et Bouton.

Ce cadre n'a pas vocation à être imposé aux sociétés ni à se substituer aux réglementations spécifiques en vigueur dans certains secteurs d'activité, notamment le secteur bancaire et le secteur des assurances.

Il peut être utilisé par les sociétés faisant appel public à l'épargne pour superviser ou, le cas échéant, développer leur dispositif de contrôle interne, sans cependant constituer des directives sur la façon de concevoir leur organisation.

C'est en définitive un outil qui devrait contribuer à une plus grande homogénéité des concepts sous- tendant la rédaction des rapports des présidents sur le contrôle interne et pourrait donc en faciliter la lecture pour les investisseurs.

II - PRINCIPES GÉNÉRAUX DE CONTRÔLE INTERNE

1.1 Synthèse

Définition

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- la conformité aux lois et règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières ;

et d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés la société, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints.

Périmètre du contrôle interne

Il appartient à chaque société de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté à sa situation.

Dans le cadre d'un groupe, la société mère veille à l'existence de dispositifs de contrôle interne au sein de ses filiales. Ces dispositifs devraient être adaptés à leurs caractéristiques propres et aux relations entre la société mère et les filiales.

Composantes du dispositif de contrôle interne

La Direction Générale ou le Directoire conçoivent le dispositif de contrôle interne. Celui-ci fait l'objet d'une communication adéquate en vue de sa mise en œuvre par le personnel.

Le niveau d'implication des Conseils d'Administration ou de Surveillance en matière de contrôle interne varie d'une société à l'autre. Il appartient à la Direction Générale ou au Directoire de rendre compte au Conseil (ou à son comité d'audit lorsqu'il existe) des caractéristiques essentielles du dispositif de contrôle interne. En tant que de besoin, le Conseil peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative qu'il estimerait appropriée en la matière.

Le contrôle interne est d'autant plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs. Il ne saurait en effet se réduire à un dispositif purement formel en marge duquel pourraient survenir des manquements graves à l'éthique des affaires.

Le dispositif de contrôle interne, qui est adapté aux caractéristiques de chaque société, doit prévoir:

- **une organisation comportant** une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'information, des outils et des pratiques appropriés ;
 - **la diffusion en interne d'informations pertinentes**, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités ;
 - **un système** visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques ;
 - **des activités de contrôle** proportionnées aux enjeux propres à chaque processus et conçues pour réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de la société ;
 - **une surveillance permanente** du dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement. Cette surveillance, qui peut utilement s'appuyer sur la fonction d'audit interne de la société lorsqu'elle existe, peut conduire à l'adaptation du dispositif de contrôle interne.
- La Direction Générale ou le Directoire apprécie les conditions dans lesquelles ils informent le Conseil des principaux résultats des surveillances et examens ainsi exercés.

1.2 Exposé détaillé

Définition

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

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

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- a) la conformité aux lois et règlements ;
- b) l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;
- c) le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- d) la fiabilité des informations financières.

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers.

Il ne recouvre pas non plus toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management comme par exemple la définition de la stratégie de la société, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

a) Conformité aux lois et règlements

Il s'agit des lois et règlements auxquels la société est soumise. Les lois et les règlements en vigueur fixent des normes de comportement que la société intègre à ses objectifs de conformité.

Compte tenu du grand nombre de domaines existants (droit des sociétés, droit commercial, environnement, social, etc.), il est nécessaire que la société dispose d'une organisation lui permettant de :

- connaître les diverses règles qui lui sont applicables ;
- être en mesure d'être informée en temps utile des modifications qui leur sont apportées (veille juridique) ;
- transcrire ces règles dans ses procédures internes ;
- informer et former les collaborateurs sur celles des règles qui les concernent.

b) Application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire

Les instructions et orientations de la Direction Générale ou du Directoire permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action.

Ces instructions et orientations doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités devraient être menées. Ces instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis par la société et des risques encourus.

c) Bon fonctionnement des processus internes de la société notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs

L'ensemble des processus opérationnels, industriels, commerciaux et financiers sont concernés.

Le bon fonctionnement des processus exige que des normes ou principes de fonctionnement aient été établis et que des indicateurs de performance et de rentabilité aient été mis en place.

Par « actifs », il faut entendre non seulement les « actifs corporels » mais aussi les « actifs incorporels » tels que le savoir-faire, l'image ou la réputation. Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, improductivité, erreurs, ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'une faiblesse de contrôle interne. Les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention toute particulière.

Il en va de même des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ces processus comprennent non seulement ceux qui traitent directement de la production des états financiers mais aussi les processus opérationnels qui génèrent des données comptables.

d) Fiabilité des informations financières

La fiabilité d'une information financière ne peut s'obtenir que grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les opérations que l'organisation réalise.

La qualité de ce dispositif de contrôle interne peut-être recherchée au moyen :

- d'une séparation des tâches qui permet de bien distinguer les tâches d'enregistrement, les tâches opérationnelles et les tâches de conservation ;
- d'une description des fonctions devant permettre d'identifier les origines des informations produites, et leurs destinataires ;
- d'un système de contrôle interne comptable permettant de s'assurer que les opérations sont effectuées conformément aux instructions générales et spécifiques, et qu'elles sont comptabilisées de manière à produire une information financière conforme aux principes comptables généralement admis.

Le périmètre du contrôle interne

Il appartient à chaque société de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté à sa situation.

Dans le cadre d'un groupe, la société mère veille à l'existence de dispositifs de contrôle interne au sein de ses filiales. Ces dispositifs devraient être adaptés à leurs caractéristiques propres et aux relations entre la société mère et les filiales.

Pour les participations significatives, dans lesquelles la société mère exerce une influence notable, il appartient à cette dernière d'apprécier la possibilité de prendre connaissance et d'examiner les mesures prises par la participation concernée en matière de contrôle interne

Les composantes du contrôle interne

→ Préalables

Les grandes orientations en matière de contrôle interne sont déterminées en fonction des objectifs de la société.

Ces objectifs doivent être déclinés au niveau des différentes unités de l'entité et clairement communiquées aux collaborateurs afin que ces derniers comprennent et adhèrent à la politique de l'organisation en matière de risques et de contrôle.

Le contrôle interne est d'autant plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs. Il ne saurait en effet se réduire à un dispositif purement formel en marge duquel pourraient survenir des manquements graves à l'éthique des affaires.

En effet, le dispositif de contrôle interne ne peut empêcher à lui seul que des personnes de la société commettent une fraude, contreviennent aux dispositions légales ou réglementaires, ou communiquent à l'extérieur de la société des informations trompeuses sur sa situation. Dans ce contexte, l'exemplarité constitue un vecteur essentiel de diffusion des valeurs au sein de la société.

→ Composantes

Le dispositif de contrôle interne comprend cinq composantes étroitement liées. Bien que ces composantes soient applicables à toutes les sociétés, leur mise en œuvre peut être faite de façon différente selon la taille et le secteur d'activité des sociétés.

Ces cinq composantes sont les suivantes :

1) Une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés

La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne doit reposer sur des principes fondamentaux mais aussi sur :

→ **une organisation appropriée** qui fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs sont planifiées, exécutées, suivies et contrôlées ;

→ **des responsabilités et pouvoirs clairement définis** qui doivent être accordés aux personnes appropriées en fonction des objectifs de la société. Ils peuvent être formalisés et communiqués au moyen de descriptions de tâches ou de fonctions, d'organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, de délégations de pouvoirs et devraient respecter le principe de séparation des tâches ;

→ **une politique de gestion des ressources humaines** qui devrait permettre de recruter des personnes possédant les connaissances et compétences nécessaires à l'exercice de leur responsabilité et à l'atteinte des objectifs actuels et futurs de la société ;

→ **des systèmes d'information** adaptés aux objectifs actuels de l'organisation et conçus de façon à pouvoir supporter ses objectifs futurs. Les systèmes informatiques sur lesquels s'appuient ces systèmes d'information doivent être protégés efficacement tant au niveau de leur sécurité physique que logique afin d'assurer la conservation des informations stockées. Leur continuité d'exploitation doit être assurée au moyen de procédures de secours. Les informations relatives aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doivent faire l'objet d'une documentation ;

→ **des procédures ou modes opératoires** qui précisent la manière dont devrait s'accomplir une action ou un processus (objectifs à atteindre à un horizon donné, définitions de fonctions et de lignes hiérarchiques/fonctionnelles, lignes de conduite, outils d'aide à la décision et d'évaluation, fréquence de contrôle, personne responsable du contrôle, ...), quels qu'en soient la forme et le support.

Dans ce contexte et en référence à l'article L225-235 du code de commerce, la CNCC a, dans un avis technique, donné les précisions suivantes *« les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière s'entendent de celles qui permettent à la société de produire les comptes et les informations sur la situation financière et ces comptes. Ces informations sont celles extraites des comptes annuels ou consolidés ou qui peuvent être rapprochées des données de base de la comptabilité ayant servi à l'établissement de ces comptes »*.

On trouvera, en annexe 1, *« questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier »*, certaines questions qui peuvent se poser sur les procédures comptables et financières, mises en place par la société ;

→ **des outils** ou instruments de travail (bureautique, informatique) qui doivent être adaptés aux besoins de chacun et auxquels chaque utilisateur devrait être dûment formé ;

→ **des pratiques** communément admises au sein de la société.

2) La diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités

La société devrait disposer de processus qui assurent la communication d'informations pertinentes, fiables et diffusées en temps opportun aux acteurs concernés de la société afin de leur permettre d'exercer leurs responsabilités.

3) Un système visant à recenser, analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques

En raison de l'évolution permanente de l'environnement ainsi que du contexte réglementaire, les sociétés doivent mettre en place des méthodes pour recenser, analyser et gérer les risques d'origine interne ou externe auxquels elles peuvent être confrontées et qui réduiraient la probabilité d'atteinte des objectifs.

→ Recensement des risques

La société doit recenser les principaux risques identifiables, internes ou externes pouvant avoir un impact sur la probabilité d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. Cette identification, qui s'inscrit dans le cadre d'un processus continu, devrait couvrir les risques qui peuvent avoir une incidence importante sur sa situation.

→ Analyse des risques

Il convient pour ce faire de tenir compte de la possibilité d'occurrence des risques et de leur gravité potentielle, ainsi que de l'environnement et des mesures de maîtrise existantes. Ces différents éléments ne sont pas figés, ils sont pris en compte, au contraire, dans un processus de gestion des risques.

→ Procédures de gestion des risques

La Direction Générale ou le Directoire avec l'appui d'une direction des risques, si elle existe, devraient définir des procédures de gestion des risques.

On trouvera, en annexe 1 « *questionnaire relatif à l'analyse et à la maîtrise des risques* », certaines questions qui peuvent se poser au sujet de ces procédures.

4) Des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs

Les activités de contrôle sont présentes partout dans l'organisation, à tout niveau et dans toute fonction qu'il s'agisse de contrôles orientés vers la prévention ou la détection, de contrôles manuels ou informatiques ou encore de contrôles hiérarchiques.

En tout état de cause, les activités de contrôle doivent être déterminées en fonction de la nature des objectifs auxquels elles se rapportent et être proportionnées aux enjeux de chaque processus. Dans ce cadre, une attention toute particulière devrait être portée aux contrôles des processus de construction et de fonctionnement des systèmes d'information.

5) Une surveillance permanente portant sur le dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement

Comme tout système, le dispositif de contrôle interne doit faire l'objet d'une surveillance permanente. Il s'agit de vérifier sa pertinence et son adéquation aux objectifs de la société. Mise en œuvre par le management sous le pilotage de la Direction Générale ou du Directoire, cette surveillance prend notamment en compte l'analyse des principaux incidents constatés, le résultat des contrôles réalisés ainsi que des travaux effectués par l'audit interne, lorsqu'il existe. Cette surveillance s'appuie notamment sur les remarques formulées par les commissaires aux comptes et par les éventuelles instances réglementaires de supervision.

La surveillance peut utilement être complétée par une veille active sur les meilleures pratiques en matière de contrôle interne.

Surveillance et veille conduisent, si nécessaire, à la mise en œuvre d'actions correctives et à l'adaptation du dispositif de contrôle interne.

La Direction Générale ou le Directoire apprécie les conditions dans lesquelles ils informent le Conseil des principaux résultats des surveillances et examens ainsi exercés.

Les acteurs du contrôle interne

Le contrôle interne est l'affaire de tous, des organes de gouvernance à l'ensemble des collaborateurs de la société.

➔ Le Conseil d'Administration ou de Surveillance

Le niveau d'implication des Conseils d'Administration ou de Surveillance en matière de contrôle interne varie d'une société à l'autre.

Il appartient à la Direction Générale ou au Directoire de rendre compte au Conseil (ou à son comité d'audit lorsqu'il existe) des caractéristiques essentielles du dispositif de contrôle interne. En tant que de besoin, le Conseil peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative qu'il estimerait appropriée en la matière.

Lorsqu'il existe, le Comité d'audit devrait effectuer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne.

Pour exercer ses responsabilités en toute connaissance de cause, le Comité d'audit peut entendre le responsable de l'audit interne, donner son avis sur l'organisation de son service et être informé de son travail. Il doit être en conséquence destinataire des rapports d'audit interne ou d'une synthèse périodique de ces rapports.

➔ La Direction Générale / le Directoire

La Direction Générale ou le Directoire sont chargés de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et à l'activité de la société. Dans ce cadre, ils se tiennent régulièrement informés de ses dysfonctionnements, de ses insuffisances et de ses difficultés d'application, voire de ses excès, et veillent à l'engagement des actions correctives nécessaires.

➔ L'audit interne

Lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions.

Il sensibilise et forme habituellement l'encadrement au contrôle interne mais n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif.

Le responsable de l'audit interne rend compte à la Direction Générale et, selon des modalités déterminées par chaque société, aux organes sociaux, des principaux résultats de la surveillance exercée.

➔ Le personnel de la société

Chaque collaborateur concerné devrait avoir la connaissance et l'information nécessaires pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui lui ont été assignés. C'est le cas des responsables opérationnels en prise directe avec le dispositif de contrôle interne mais aussi des contrôleurs internes et des cadres financiers qui doivent jouer un rôle important de pilotage et de contrôle.

Limites du contrôle interne

Le dispositif de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit-il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de la société.

La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de la société. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.

En outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et de ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque.

**III - GUIDE D'APPLICATION
RELATIF AU CONTROLE INTERNE DE
L'INFORMATION COMPTABLE ET
FINANCIERE PUBLIEE PAR LES EMETTEURS**

Sommaire

Introduction	21
1. Processus de pilotage de l'organisation comptable et financière	26
1.1. Principes et points clés d'analyse	26
1.1.1. Organisation générale	26
1.1.2. Gestion des ressources	27
1.1.3. Application des règles comptables	27
1.1.4. Maîtrise des règles comptables	28
1.1.5. Organisation et sécurité des systèmes d'information.....	28
1.2. Rôle de la Direction Générale	29
1.2.1. Organisation, compétences et moyens	29
1.2.2. Pilotage et contrôle	30
1.2.3. Préparation de l'arrêté des comptes	31
1.2.4. Prise en considération des travaux des Commissaires aux Comptes	32
1.3. Rôle du Conseil d'Administration ou du Conseil de surveillance.....	32
1.3.1. Contrôles et vérifications	32
1.3.2. Arrêté des comptes	33
1.3.3. Relations avec les Commissaires aux Comptes	33
2. Processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée	35
2.1. Critères de qualité.....	35
2.2. Identification des risques affectant l'élaboration de l'information financière et comptable publiée.....	36
2.3. Principes et points clés d'analyse	37
2.3.1. Investissements / Désinvestissements / Recherche et Développement.....	38
2.3.2. Immobilisations incorporelles, corporelles et goodwill.....	38
2.3.3. Immobilisations financières.....	40
2.3.4. Achats / Fournisseurs et assimilés	40
2.3.5. Coûts de revient/Stocks et encours/Contrats à long terme ou de construction ..	41
2.3.6. Produits des activités ordinaires / Clients et assimilés	42
2.3.7. Trésorerie / Financement et instruments financiers	43
2.3.8. Avantages accordés au personnel	45
2.3.9. Impôts, taxes et assimilés.....	46
2.3.10. Opérations sur le capital.....	46
2.3.11. Provisions et engagements.....	46
2.3.12. Consolidation.....	47
2.3.13. Information de gestion nécessaires à l'élaboration des informations comptables et financières publiées	48
2.3.14. Gestion de l'information financière externe	49

Introduction

Préambule

Le présent document constitue un guide d'application des principes généraux de contrôle interne pour les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable publiée.

Ce guide d'application, qui n'a pas un caractère obligatoire ou normatif, constitue un outil de compréhension et d'amélioration du système de contrôle interne comptable et financier susceptible d'être consulté et utilisé par le management (Direction Générale, Directoire, Direction financière, ...) et les organes délibérants (Conseil d'Administration et Conseil de Surveillance).

Il vise à permettre aux sociétés ou entités qui le souhaiteraient, en particulier les sociétés faisant appel public à l'épargne, de procéder par comparaison à une analyse interne de leurs procédures de contrôle interne dans ce domaine.

Ce guide d'application comporte des principes et des points clés d'analyse applicables à l'ensemble des secteurs d'activités, à l'exception de ceux auxquels s'appliquent des règles spécifiques, notamment le secteur bancaire et le secteur des assurances.

Compte tenu des spécificités de chaque société, et du fait que les dispositifs de contrôle interne doivent rester flexibles et adaptés à l'organisation mise en place, la présentation de ces points ne prétend pas non plus à une couverture exhaustive de la matière. En outre, elle ne sous-entend nullement qu'ils sont tous applicables, doivent tous être présents ou que leur absence éventuelle doive être expliquée. Enfin, l'existence d'écarts possibles, dans une société, par rapport à ces principes ne traduit pas nécessairement une faiblesse du contrôle interne comptable et financier.

L'approche a été centrée sur les éléments concourant à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière publiée.

Définitions

Le contrôle interne comptable et financier est constitué par le dispositif de la société défini et mis en œuvre sous sa responsabilité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, une gestion comptable et un suivi financier rigoureux de ses activités, visant à répondre aux objectifs définis ci-après.

Le contrôle interne comptable et financier des sociétés est un élément majeur du contrôle interne. Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés et concourt à la production d'une information fiable et conforme aux exigences légales et réglementaires.

Comme le contrôle interne en général, il s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment la conception et la mise en place du système d'information de la société, les politiques et procédures de pilotage, de surveillance et de contrôle.

Objectifs

Le contrôle interne comptable et financier vise à assurer :

- la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables ;
- l'application des instructions et orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire au titre de ces informations ;
- la préservation des actifs ;
- la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, dans la mesure du possible ;
- la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée ;
- la fiabilité des comptes publiés et celle des autres informations communiquées au marché.

Périmètre

Dans le cadre de la production de comptes consolidés, le périmètre du contrôle interne comptable et financier comprend la société mère et les sociétés intégrées dans les comptes consolidés (par convention « le groupe » dans le reste du document).

Acteurs

Le contrôle interne comptable et financier concerne la majeure partie des acteurs de l'entreprise, avec des responsabilités et des implications différentes selon les sujets. Toutefois, trois acteurs du Gouvernement de la société sont particulièrement concernés :

- la Direction Générale (ou le Directoire) qui est responsable de l'organisation et de la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier ainsi que de la préparation des comptes en vue de leur arrêté (par simplification, dans le reste du document, seul le terme « Direction Générale » sera utilisé sous-entendant « Direction Générale ou Directoire ») ;
- le Conseil d'Administration ou le Directoire, qui arrête les comptes et le Conseil de surveillance qui, comme le conseil d'administration, opère les vérifications et contrôles

qu'il juge opportuns sur les comptes (par simplification, dans le reste du document, seul le terme « Conseil d'Administration » sera utilisé). Ces travaux peuvent être préparés par le Comité d'Audit, lorsqu'il existe ;

- le Président du Conseil d'Administration (ou le Président du Conseil de Surveillance), qui est responsable de l'élaboration du rapport sur les procédures de contrôle interne, comprenant notamment celles de ces procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable.

L'audit interne, lorsqu'il existe, peut apporter une aide à ces différents acteurs en faisant des propositions pour renforcer la qualité des processus de contrôle interne de l'information comptable et financière publiée.

Les Commissaires aux Comptes ne font pas partie du dispositif de contrôle interne. Ils certifient les comptes et, dans ce cadre, prennent connaissance du contrôle interne afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalie significative dans les comptes et ce pour concevoir et mettre en œuvre leurs procédures d'audit. Ils présentent leurs observations sur le rapport du Président sur les procédures de contrôle interne. En la matière, ils ne se substituent pas à la société et leurs travaux ne remplacent pas ceux de la société.

Environnement de contrôle

Le dispositif de contrôle interne comptable et financier ne saurait se limiter à un ensemble de manuels de procédures et de documents. Son organisation et sa mise en œuvre reposent sur la sensibilisation et l'implication des personnes concernées. L'environnement de contrôle comprend ainsi les comportements des acteurs du contrôle interne comptable et financier.

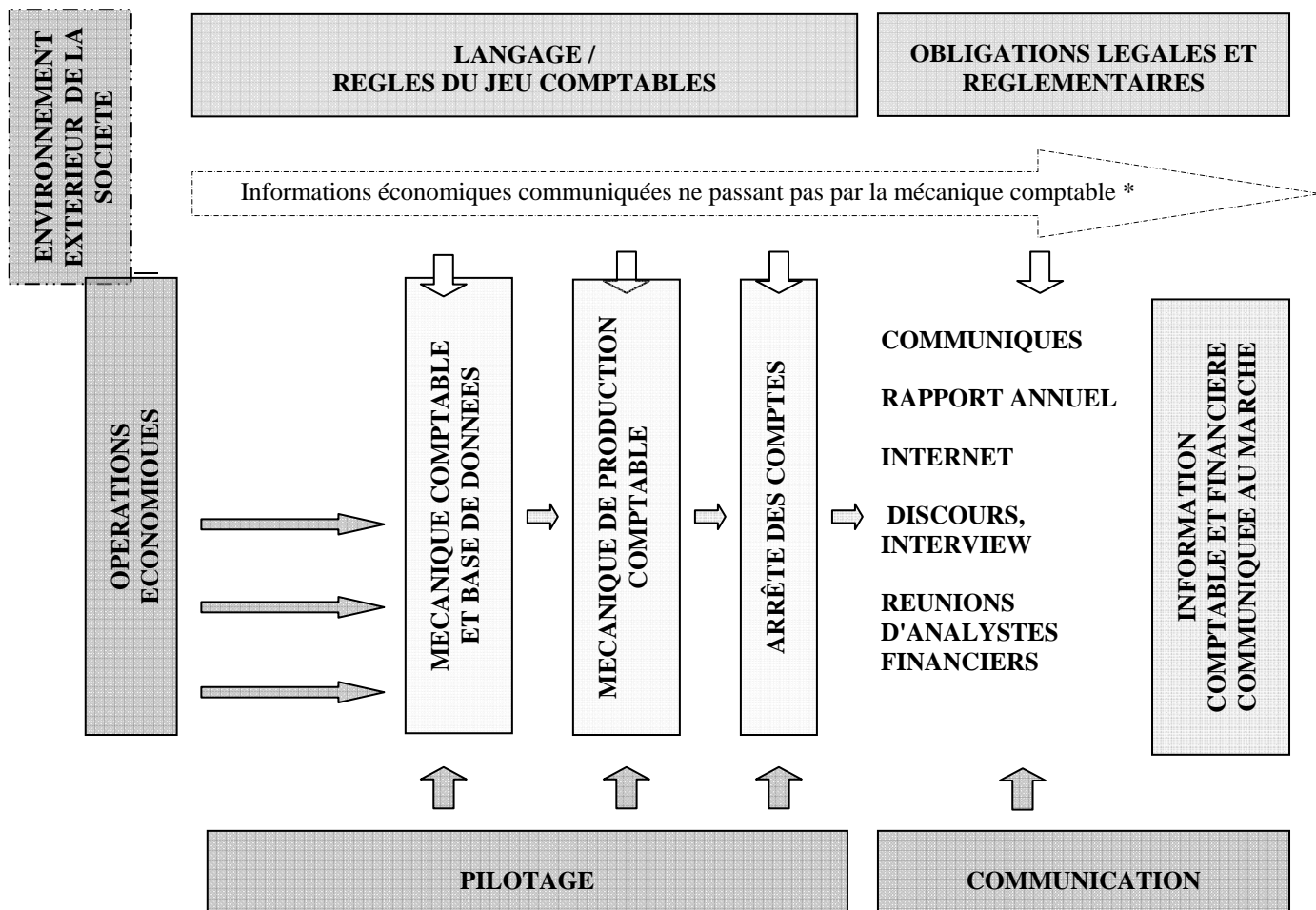
Dans ce cadre, la considération relative à l'éthique, à l'intégrité et à la recherche de compétence des acteurs, figurant dans le cadre de référence^{**}, apparaît essentielle dans le domaine plus spécifique du contrôle interne comptable et financier.

Processus comptables

Les processus comptables, au cœur du contrôle interne comptable et financier, représentent un ensemble homogène d'activités permettant de transformer des opérations économiques (les événements élémentaires correspondant à tous les actes de la vie de la société) en informations comptables et financières grâce au passage par la « mécanique comptable » (langage et règles du jeu comptables). Ils incluent un système de production comptable, d'arrêté des comptes et des actions de communication.

Le schéma ci après permet de constater que les processus qui concourent à la production de l'information ne sont pas uniquement situés dans le « périmètre traditionnel » de la Direction comptable et financière.

^{**} Suite à l'obligation faite par la LSF (art 225-37 du Code de Commerce) au Président du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance d'établir un rapport sur les procédures de contrôle interne, l'AMF a confié en avril 2005 à un groupe de place le choix ou l'adaptation d'un guide d'application de contrôle interne. Ce groupe de place a produit le 9 mai 2006 un cadre de référence prenant en compte les dispositions législatives et réglementaires nationales et européennes mais également les pratiques de bonne gouvernance déjà reconnues en France.



** Les informations économiques communiquées ne passant pas par la mécanique comptable se distinguent de l'information comptable et financière publiée, dont elles ne font pas partie. Elles ne sont donc pas visées par le présent Guide d'application.*

Les processus comptables, présentés dans ce guide d'application, existent dans toutes les sociétés. Cependant, l'approche adoptée ici est volontairement indépendante des modes d'organisation, comme:

- le caractère intégré ou non des systèmes d'information (ERP par exemple) ;
- la centralisation, la décentralisation ou l'externalisation des activités comptables ;
- l'identification des fonctions et des acteurs.

Plan du guide d'application

Les « processus comptables » qui donnent lieu à un développement dans ce guide d'application s'analysent schématiquement en deux grands groupes :

- les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière ;

- **les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée. Au sein de ceux-ci on distingue :**
 - **les processus amont (achats, ventes, trésorerie, etc...) qui permettent d'alimenter la base de données comptables et les processus de production de l'information comptable et financière ;**
 - **les processus d'arrêté comptable et de communication financière.**

Ce guide d'application présente les éléments du contrôle interne comptable et financier permettant d'assurer une maîtrise de ces trois familles de processus.

1. Processus de pilotage de l'organisation comptable et financière

Les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière ont pour objectifs de définir et de mettre en oeuvre la politique comptable, la gestion des moyens et la maîtrise des contraintes permettant de répondre aux objectifs de la Direction Générale. Le pilotage de l'organisation comptable et financière s'appuie sur des principes et points clés d'analyse détaillés ci-après. Ce pilotage est assuré par les Directions comptables et financières et par la Direction Générale.

1.1. Principes et points clés d'analyse

Afin d'assurer une cohérence d'ensemble au niveau de ce processus, il convient de veiller à ce que :

- la séparation des fonctions soit conçue de façon à permettre un contrôle indépendant. Cette séparation des fonctions, adaptée à la situation de la société, doit s'efforcer de dissocier les tâches et fonctions relevant de l'opérationnel, de la protection des biens et de leur enregistrement comptable ;
- les noms des personnes pouvant engager la société et les différents niveaux d'approbation requis selon le type d'engagement sont définis et mis à la disposition des personnes chargées de l'enregistrement afin de leur permettre de s'assurer que les opérations ont été correctement approuvées.

Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, il convient de vérifier qu'il existe un dispositif organisé et documenté destiné à assurer l'homogénéité des données comptables et financières consolidées publiées.

1.1.1. Organisation générale

- Il existe une documentation, permettant de fixer et de faire connaître, au sein de la société, les principes de comptabilisation et de contrôle des opérations et de leurs flux.
- Il existe des circuits d'information visant :
 - o l'exhaustivité de la capture des événements économiques pour chaque processus amont (achats, ventes, personnel, juridique, engagements, événements post clôture...);
 - o une centralisation rapide et régulière des données vers la comptabilité ;
 - o une homogénéisation des données comptables.
- Il existe des contrôles portant sur la mise en œuvre de ces circuits d'information.

- Il existe un calendrier d'élaboration des informations comptables et financières diffusées au sein du groupe pour les besoins des comptes publiés de la société mère.
- Les responsables de l'établissement de l'information comptable et financière publiée et les différents acteurs qui participent à l'arrêté des comptes sont clairement identifiés.
- Chaque collaborateur impliqué dans le processus d'élaboration de l'information comptable et financière a accès à l'information nécessaire pour appliquer, faire fonctionner et/ou surveiller le dispositif de contrôle interne.
- La Direction met en place une organisation chargée de s'assurer que les contrôles sont appliqués.
- La Direction comptable dispose d'une autorité lui permettant de faire valoir la règle comptable.
- Il existe des procédures pour vérifier si les contrôles mis en place ont été effectués, identifier les éventuels écarts par rapport à la règle et y remédier si nécessaire.

1.1.2. Gestion des ressources

- Il existe un processus visant à identifier les ressources nécessaires au bon fonctionnement de la fonction comptable.
- Il existe un suivi permettant d'adapter les effectifs et les compétences à la taille et à la complexité des opérations ainsi qu'à l'évolution des besoins et contraintes.

1.1.3. Application des règles comptables

- Un manuel de principes/procédures comptables précise les concepts comptables utilisés au sein du groupe et identifie le traitement des opérations les plus importantes et les traitements comptables complexes propres au secteur d'activité ou au groupe.
- Il existe une procédure de mise à jour du manuel de principes et/ou de procédures comptables pour prendre en compte les sujets comptables complexes nouveaux.
- En cas de publication de comptes établis suivant plusieurs référentiels comptables pour un même niveau (individuel ou consolidé), il existe des procédures pour expliquer les principaux retraitements.
- L'information nécessaire à la consolidation est produite à l'endroit le plus adapté (au sein du groupe).
- Il existe une veille réglementaire permettant d'appréhender et d'anticiper les évolutions de l'environnement de la société (maîtrise des différents référentiels

comptables et des divergences entre ceux-ci, évolution de la doctrine comptable et de la fiscalité. Le cas échéant, recours à des spécialistes).

1.1.4. Maîtrise des règles comptables

- Le processus de traitement et de production comptable et financière au niveau consolidé et dans les filiales (planning de clôture, ajustement des comptes sociaux,...) est maîtrisé.
- Il existe des règles de conduite et d'intégrité portant sur les problématiques de nature comptable.
- Des contrôles réguliers sont organisés pour s'assurer que le manuel des principes comptables et le manuel de procédures comptables sont suivis.
- Il existe des contrôles spécifiques sur les points qui seraient identifiés comme sensibles concernant des aspects comptables, par exemple inscription à l'actif, constatation des produits, spécialisation des périodes comptables, valorisation des stocks...).
- Des mécanismes sont prévus afin d'identifier, remonter et traiter systématiquement les incidents et les anomalies.

1.1.5. Organisation et sécurité des systèmes d'information

Les processus suivants mettent sous contrôle les composantes de l'outil de production de l'information comptable :

- la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatisés implique qu'une organisation claire et formalisée soit établie, et que des dispositifs destinés à assurer la sécurité physique et logique des systèmes et données informatiques soient mis en place ;
- les systèmes d'information ont été développés avec pour objectif de satisfaire aux exigences de sécurité, de fiabilité, de disponibilité et de pertinence de l'information comptable et financière ;
- l'organisation et le fonctionnement de l'ensemble du système d'information font l'objet de règles précises en matière d'accès au système, de validation des traitements et de procédure de clôture, de conservation des données, et de vérifications des enregistrements ;
- il existe des procédures et des contrôles permettant d'assurer la qualité et la sécurité de l'exploitation, de la maintenance et du développement (ou du paramétrage) des systèmes de comptabilité et de gestion⁶ ainsi que des systèmes alimentant directement ou indirectement les systèmes comptables et de gestion ;

⁶ Systèmes de gestion, pour les éléments concourant, en l'espèce, à l'élaboration et au traitement d'informations financières et comptables publiées.

- il existe des contrôles clés dans le système d'information (blocage des doubles saisies, existence de seuils à la saisie, accès limités pour les transactions critiques, rapprochements automatisés,...) ;
- les systèmes d'information relatifs à l'information financière et comptable font l'objet d'adaptations pour évoluer avec les besoins de la société ;
- la société est en mesure de répondre aux obligations spécifiques de l'administration fiscale :
 - conservation des données traitées par des applications informatiques qui concourent à la constitution d'enregistrements comptables ou à la justification d'un évènement transcrit dans les documents contrôlés par l'administration fiscale ;
 - documentation : il existe une description des règles de gestion des données et des fichiers, pour celles qui sont mises en œuvre dans les programmes informatiques ayant des incidences sur la formation des résultats comptables et fiscaux et sur les déclarations fiscales.

1.2. Rôle de la Direction Générale

1.2.1. Organisation, compétences et moyens

La Direction Générale veille à l'existence d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier et en organise la surveillance. Ce dispositif vise à produire une information comptable et financière fiable et à donner en temps utile une image fidèle des résultats et de la situation financière de la société. A cette fin, la Direction Générale s'assure que le dispositif aborde les points suivants :

- l'organisation et le périmètre de responsabilité des fonctions comptable et financière afin que le groupe soit doté de dispositifs d'identification des risques et de contrôle propres à assurer la fiabilité de l'information comptable et financière publiée par la société mère ;
- la compatibilité des dispositifs de motivation et de rémunération au sein des fonctions comptable et financière avec les objectifs du contrôle interne ;
- la formalisation et la diffusion de règles comptables et de procédures (manuels des normes et de procédures) ;
- les obligations de conservation des informations, données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la formation des états comptables et financiers ;
- l'existence de mesures visant à assurer la conservation et la sécurité des informations, données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la formation des états comptables financiers (plans de continuité en particulier dans le

domaine informatique, archivage permettant de répondre aux obligations réglementaires, etc.) ;

- l'examen régulier de l'adéquation aux besoins des dispositifs évoqués ci-dessus et des moyens mis à disposition des fonctions comptable et financière (en personnel, en outils par exemple informatiques...).

1.2.2. Pilotage et contrôle

La Direction Générale s'assure de la mise en place d'un dispositif de pilotage visant à analyser et maîtriser les principaux risques identifiables ayant un impact potentiel sur l'élaboration de l'information comptable et financière publiée par la société.

- En particulier, elle s'assure que les normes et procédures diffusées au sein de la société tiennent compte de l'évolution des besoins du groupe et de son environnement (notamment réglementaire). A ce titre, la Direction Générale veille à l'existence d'un processus adapté d'identification, de justification et de validation des changements de principes comptables.
- Elle veille à la définition et s'assure de la mise en place d'un dispositif de contrôle de gestion répondant aux besoins de fiabilité de l'information comptable et financière publiée, à savoir :
 - la Direction Générale s'assure, en tant que de besoin, que le système d'information non comptable éventuellement utilisé à des fins de pilotage des activités fait l'objet de rapprochement avec le système d'information comptable ;
 - elle s'assure également de la qualité des prévisions publiées ou utilisées dans le cadre des appréciations de valeur d'actifs et de dettes ou pour toute autre information comptable et financière publiée.

Ceci suppose que le dispositif de contrôle de gestion soit organisé de façon à permettre l'adéquation à ces besoins et la qualité de ces informations et prévisions (adéquation du rythme de mise à jour des informations, des indicateurs et informations contrôlées, qualité des analyses de variances ainsi que du processus budgétaire et de prévision).

- Lorsqu' existe une structure d'audit interne, la Direction Générale s'assure :
 - de l'adéquation de l'organisation, des compétences, des méthodes et des outils de cette structure en matière d'audit comptable et financier ;
 - du caractère approprié des plans d'audit interne.

Elle prend aussi connaissance des conclusions des travaux et s'assure de la mise en œuvre de plans d'actions correctives adaptés.

- La Direction Générale effectue une revue formalisée des principes comptables retenus qui ont un impact significatif sur la présentation des états financiers.

- Enfin, la Direction Générale s’assure que le dispositif de contrôle interne comptable et financier fait l'objet d'une surveillance. Elle se tient régulièrement informée des dysfonctionnements, insuffisances et des difficultés d’application, et veille à ce que des actions correctives soient mises en oeuvre. Cette surveillance peut utilement s’appuyer sur la fonction d’audit interne, lorsqu’elle existe.

1.2.3. Préparation de l’arrêté des comptes

- La Direction Générale veille à la définition et à la mise en place de processus d’enregistrement comptable des opérations majeures (acquisitions ou cessions d’activité, restructurations, conclusions de contrats-clés) et de processus de validation de ces enregistrements.
- Elle obtient des informations adéquates sur les entités exclues du périmètre de consolidation et examine le bien-fondé de leur exclusion.
- Elle veille à la mise en place de procédures d’arrêté de certains comptes jugés sensibles (traitement de la comptabilisation des produits, analyse de la valeur des actifs-clés, ...).
- Elle veille à la définition et à la mise en place des processus de détermination et de validation des estimations figurant dans les comptes ou informations financières publiés, propres à assurer la qualité de ces estimations (informations utilisées, départements ou personnes impliqués, compétences techniques ...).
- Elle veille à l’existence au sein de la Direction comptable et financière de dispositifs de contrôle de la qualité comptable (identification de suspens, de comptes non analysés, ou de rapprochements non effectués ou non approuvés ...) afin d’engager des mesures correctives.
- S’il existe des exceptions aux procédures d’arrêté des comptes consolidés pour certaines filiales appartenant au périmètre de consolidation, la Direction Générale s’assure de l’existence de procédures permettant de pallier la non-application des règles du groupe.

La Direction Générale établit les comptes (y compris l'annexe) en vue de leur arrêté. A cet effet, elle :

- précise et explique les principales options de clôture et les estimations impliquant un jugement de sa part ;
- met en évidence les changements de principes comptables et en informe le Conseil ;
- s'assure de l'analyse des grands équilibres financiers (ratios d’endettement, liquidités, couverture ...) ; identifie et explique les facteurs d'évolution des résultats (réalisé N/N-1) ;

- établit les états financiers en vue de leur arrêté, en les accompagnant des commentaires et analyses de la Direction comptable et financière ;
- définit la stratégie de communication financière (indicateurs, modalités ...) et propose ou arrête les termes des communiqués financiers.

1.2.4. Prise en considération des travaux des Commissaires aux Comptes

En tant que responsable de l'établissement des comptes et de la mise en œuvre des systèmes de contrôle interne comptable et financier, la Direction Générale échange avec les Commissaires aux Comptes.

- Elle s'assure que les Commissaires aux Comptes ont revu les principes comptables retenus et les options comptables qui ont un impact significatif sur la présentation des états financiers.
- Elle prend connaissance auprès des Commissaires aux Comptes du périmètre et des modalités de leur intervention. Elle s'informe également des conclusions de leurs travaux sur les comptes.
- Elle s'assure, le cas échéant, que les commissaires aux comptes sont informés des faiblesses majeures de contrôle interne identifiées au cours de l'exercice et susceptibles d'avoir une incidence significative sur l'information comptable et financière publiée.
- Elle s'assure que les anomalies ou faiblesses majeures de contrôle interne communiquées par les Commissaires aux Comptes sont prises en considération dans les actions correctives mises en œuvre par la société.

1.3. Rôle du Conseil d'Administration ou du Conseil de surveillance

1.3.1. Contrôles et vérifications

Au titre de l'élaboration et du contrôle de l'information comptable et financière et de sa communication, il est important que le Conseil soit informé des aspects majeurs susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation.

Comme en toute matière, la loi donne au Conseil la faculté de procéder aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns. Il peut à ce titre vérifier auprès de la Direction Générale que les dispositifs de pilotage et de contrôle sont de nature à assurer la fiabilité de l'information financière publiée par la société et à donner une image fidèle des résultats et de la situation financière de la société et du groupe.

Pour pouvoir effectuer ce contrôle :

- un travail préparatoire peut être effectué par le comité d'audit, s'il existe.

- il est informé des caractéristiques essentielles des dispositifs de pilotage de la société et du groupe, et notamment des dispositifs de suivi des risques, de contrôle de gestion et de suivi du financement et de la trésorerie, ainsi que des contrôles réalisés par l'audit interne ou toute autre fonction ;
- il peut demander à être informé des principaux processus d'alimentation et de communication de l'information comptable et financière ;
- le cas échéant, il est informé des changements de méthodes comptables et des options comptables retenus par la société qui ont un impact significatif sur la présentation des états financiers ;
- il veille à la qualité du processus de sélection des commissaires aux comptes notamment au regard des critères de compétence et d'indépendance de ceux-ci ;
- il est informé des événements significatifs intervenus dans l'activité et de la situation de trésorerie, dès lors qu'ils sont de nature à mettre en cause la continuité d'exploitation (dans ce second cas, les flux de trésorerie pris en compte dans l'analyse qui est présentée au Conseil indiquent les éléments dont l'utilisation fait l'objet de restrictions).
- de plus, il est informé :
 - s'il l'estime opportun, des prévisions de résultat lorsqu'elles font l'objet d'une communication au marché financier ;
 - des projets majeurs d'investissement, de cession ou de financement ;
- le cas échéant, il est également informé des faits significatifs liés à des fraudes commises, des cas identifiés d'infractions aux textes légaux et réglementaires et des déficiences majeures de contrôle interne identifiées dont les conséquences seraient susceptibles d'être prises en considération lors de l'établissement des comptes ;

1.3.2. Arrêté des comptes

Le Conseil d'administration ou le Directoire arrête les comptes annuels et examine les comptes semestriels. A cet effet, il obtient toutes les informations qu'il juge utiles, par exemple les informations relatives aux options de clôture, aux estimations, et aux changements de méthode comptable et l'explication de la formation du résultat et de la présentation du bilan, de la situation financière et de l'annexe

1.3.3. Relations avec les Commissaires aux Comptes

- Le Conseil reçoit l'assurance des Commissaires aux Comptes qu'ils ont eu accès à l'ensemble des informations nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités, notamment s'agissant des sociétés consolidées.
- Il est informé du périmètre et des modalités d'intervention des Commissaires aux Comptes ainsi que des conclusions de leurs travaux.
- Il veille à ce que les anomalies ou faiblesses majeures de contrôle interne communiquées par les Commissaires aux Comptes soient prises en considération dans les actions correctives mises en œuvre par la société.
- Il reçoit l'assurance des Commissaires aux Comptes qu'ils ont suffisamment avancé leurs travaux au moment de l'arrêté des comptes pour être en mesure de communiquer toutes remarques significatives.

2. Processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée

2.1. Critères de qualité

La qualité de l'information comptable et financière dépend également de l'identification des risques d'erreurs inhérents aux processus comptables. Cette identification peut s'appuyer utilement sur différents critères dont le respect devrait être recherché, de telle sorte que l'information contenue dans les états financiers soit régulière et sincère. Ces critères, détaillés ci-après, sont repris de l'arrêté du 19 juillet 2006 portant homologation de norme d'exercice professionnel des commissaires aux comptes relative au caractère probant des éléments collectés

Processus amont et de production comptable

1. **Réalité** : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
2. **Exhaustivité** : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés;
3. **Mesure** : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés;
4. **Séparation des exercices** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
5. **Classification** : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

Processus d'arrêté des comptes

1. **Existence** : les actifs et passifs existent;
2. **Droits et Obligations** : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
3. **Exhaustivité** : tous les actifs et passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
4. **Évaluation et imputation** : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés ;

5. Présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées.
6. Réalité/Droits et obligations: les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité ;
7. Exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies ;
8. Présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées ;
9. Mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

2.2. Identification des risques affectant l'élaboration de l'information financière et comptable publiée

La qualité de l'information comptable et financière publiée dépend en grande partie de la fiabilité et de la régularité de la transmission et de l'exhaustivité de l'information élaborée dans les « processus amont », de production comptable et d'arrêté des comptes, et donc de la maîtrise des processus détaillés ci-après.

Processus amont et de production comptable

- L'identification des processus amont/catégories d'opérations significatifs ainsi que des comptes ou groupes de comptes qui leur sont associés.
- La définition des activités de contrôle à mettre en place pour prévenir, détecter ou corriger les zones de risques, les irrégularités et inexactitudes ainsi que les procédures liées à la prévention des fraudes et erreurs.
- L'identification des dispositions légales et réglementaires, à respecter en matière comptable, fiscale et financière.
- La sauvegarde des actifs pour s'assurer de la protection du patrimoine, de l'outil de production ...
- La traçabilité des informations (chemin de révision ou piste d'audit) et une documentation suffisante pour s'assurer que les événements comptables survenant dans la société sont correctement identifiés et documentés.
- Le respect des processus visant à la fiabilité des informations nécessaires à la production des états financiers publiés.

- L'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables.
- La conformité aux règles comptables.

Processus d'arrêté des comptes

- La neutralité et l'objectivité, la pertinence des informations comptables et financières publiées par rapport aux besoins des utilisateurs, le respect des délais, l'intelligibilité de ces informations.
- La définition et la diffusion à toutes les entités intégrées de procédures d'arrêté des comptes consolidés qui respectent ces critères.
- La traçabilité des écritures comptables d'arrêté au sein des systèmes d'information.
- Le contrôle, avant intégration des liasses de consolidation (respect du référentiel comptable et des pratiques du groupe, contrôles de cohérence...).
- L'existence de dispositifs d'analyse des comptes (méthodologie de contrôle, identification des responsables de l'analyse et de la supervision, nature des analyses et documentation).

2.3. Principes et points clés d'analyse

Les processus comptables sont souvent organisés de façon à traiter des flux d'opérations homogènes ou similaires (par exemple organisation par catégories d'opérations). Le présent guide d'application se propose de décliner les critères de qualité par catégories d'opérations (ventes, achats, etc....) pouvant s'appliquer à chacun de ces processus comptables.

Les principes et points clés d'analyse suivants, formulés sous forme positive plutôt qu'interrogative, permettent d'identifier les principaux risques pouvant affecter les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière.

Il est rappelé que la maîtrise des processus comptables relève des Directions comptable et financière, de la Direction Générale et du Conseil d'Administration, pour leurs domaines de compétences respectifs.

Pour l'ensemble des catégories d'opérations détaillées ci-après, la société pourra s'assurer qu'il existe des dispositifs organisés et documentés qui permettent un traitement assurant l'homogénéité des données comptables et financières consolidées publiées.

2.3.1. Investissements / Désinvestissements / Recherche et Développement

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Les investissements et désinvestissements font l'objet d'un processus organisé et documenté, qui prévoit l'information des services comptables.
- Concernant les frais de recherche et de développement :
 - les phases de recherche et de développement des projets sont clairement définies et séparées ;
 - les règles comptables appliquées dans la société définissent les conditions d'immobilisation des coûts de développement.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Concernant les frais de développement, une vérification est faite à la date de clôture afin de confirmer que les conditions ayant conduit à leur activation sont toujours remplies.

2.3.2. Immobilisations incorporelles, corporelles et goodwill

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Les règles comptables appliquées dans la société définissent pour les immobilisations incorporelles et corporelles :
 - les critères d'identification comportant notamment les règles de distinction entre les charges (entretien, réparations) et les immobilisations ;
 - les critères de comptabilisation des immobilisations traitant des questions suivantes :
 - a. les éléments constitutifs du coût d'une immobilisation y compris les modalités de détermination et de suivi du coût de remise en état des sites pour les immobilisations corporelles ;
 - b. les méthodes et le point de départ de l'amortissement. Cette rubrique comprend les modalités d'application de l'approche par composants et les modalités retenues pour la détermination des valeurs résiduelles ;
 - c. les critères de détermination des pertes de valeur et en particulier le mode d'établissement des taux d'actualisation et le niveau (sectoriel par exemple) retenu pour définir les unités génératrices de trésorerie et le calcul des taux ;

- d. les critères de classement en immobilisations destinées à être cédées ;
 - e. les catégories d'immobilisations qui sont réévaluées et le mode de réévaluation adopté (juste valeur ou indiciaire).
- Ces règles sont revues régulièrement.
 - Les mouvements d'immobilisations font l'objet d'un suivi en vue de leur comptabilisation.
 - Les engagements d'achats d'immobilisations sont suivis, afin d'être pris en compte dans le cadre de l'élaboration des annexes aux comptes.
 - La classification des contrats de crédit bail ou de locations est clairement établie en vue de leur traitement comptable.
 - L'existence des immobilisations corporelles est vérifiée régulièrement par inventaire. Les sorties ou mises au rebut sont soumises à l'approbation d'un responsable et les corrections comptables nécessaires sont prévues.
 - Les titres de propriété font l'objet d'une conservation adéquate (par exemple, a minima respect des obligations légales).
 - Les cessions d'immobilisations sont soumises à une procédure d'autorisation diffusée au sein de l'organisation.
 - Un processus d'identification, de comptabilisation et de suivi des immobilisations incorporelles et des goodwill est mis en place, en particulier concernant le goodwill et l'allocation du coût d'acquisition, les marques, brevets, fonds de commerce, fichiers clients, autres droits contractuels, etc....
 - La protection juridique et informatique des immobilisations incorporelles fait l'objet d'un suivi régulier et de mesures visant à sécuriser les ressources que la société pourra obtenir de ces immobilisations (protection des marques, des noms de domaine, ...).

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Lorsque la méthode de la juste valeur est appliquée, les évaluations sont réalisées par des spécialistes ou à partir de données de marchés et sont revues périodiquement.
- Une démarche d'identification d'indices de perte de valeur est mise en œuvre au moins une fois par an et de façon systématique à chaque clôture pour les actifs incorporels non amortissables, les immobilisations incorporelles en cours et les goodwill.

2.3.3. Immobilisations financières

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Les opérations sur titres (acquisitions, cessions, compléments de prix, garanties d'actifs et de passifs) font l'objet d'un suivi en vue de leur comptabilisation.
- Les engagements fermes ou optionnels de toute nature (promesse, call, put...) sont identifiés en vue de leur comptabilisation ou inclusion dans l'annexe.
- L'attribution de prêts (notamment les prêts aux filiales,...) fait l'objet d'un processus organisé.
- Les titres de propriété et les contrats de prêts font l'objet d'une conservation adéquate.
- Dans le cas de l'établissement des comptes consolidés en IFRS, les règles de classement dans les différentes catégories d'actifs financiers définies par IAS 39 sont clairement établies et une procédure permet de s'assurer qu'à l'origine de l'opération la décision de classement fait l'objet d'une autorisation appropriée.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Les produits se rattachant aux immobilisations financières sont évalués à chaque clôture.
- L'existence d'une indication objective de dépréciation des immobilisations financières est appréciée à chaque clôture. Les dépréciations à comptabiliser sont déterminées le cas échéant.

2.3.4. Achats / Fournisseurs et assimilés

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Le processus achats est organisé et formalisé dans le cadre de procédures applicables par tous les acteurs concernés.
- Il existe une séparation des fonctions de passation et d'autorisation des commandes, de réception, d'enregistrement comptable et de règlement des fournisseurs.
- Les achats importants font l'objet d'une commande formalisée, validée par une personne autorisée.
- Il existe un suivi et un rapprochement entre les bons de commande, les bons de réception et les factures (quantité, prix, conditions de paiement). Les anomalies éventuelles font l'objet d'une analyse et d'un suivi.

- Il existe un dispositif permettant d'éviter le double enregistrement / paiement des factures fournisseurs.
- Il existe un contrôle des avances sur factures fournisseurs (autorisation, suivi, imputation).
- Il existe un suivi des réceptions refusées / litiges et un contrôle de la comptabilisation des avoirs fournisseurs correspondants ou des rabais, remises et ristournes.
- La gestion des règlements fournisseurs fait l'objet de contrôles par une personne indépendante et autorisée.
- Les comptes fournisseurs font l'objet d'un examen et d'une justification périodiques (exhaustivité, exactitude).

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Il existe une procédure permettant de s'assurer que les produits et charges ont été enregistrés sur la bonne période.
- Il existe un dispositif permettant d'enregistrer les provisions pour factures non parvenues ou les charges payées d'avance de manière exhaustive et exacte.

2.3.5. Coûts de revient/Stocks et encours/Contrats à long terme ou de construction

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Il est procédé à un inventaire physique (au moins une fois par an ou à des inventaires de contrôle tournants en cas d'inventaire permanent).

Les processus peuvent viser à l'application des points suivants :

- les réceptions physiques (matières ou composants) sont entrées en stock et enregistrées en comptabilité ;
- les sorties de stock vers la production sont enregistrées en comptabilité ;
- le coût de production fait l'objet de calculs adéquats et les frais correspondants sont imputés de manière complète et exacte (dans la mesure où ces coûts sont utilisés pour la valorisation des stocks) ;
- le calcul des coûts de production est cohérent avec les éléments comptables réels ;
- Les autres éléments permettant de valoriser les stocks (prix de revient d'achat nets, entrées, sorties) sont dûment enregistrés, conservés et à jour.

- les marges font l'objet d'un suivi régulier, en vue de permettre un correct suivi de la dépréciation des stocks ;
- pour les contrats à long terme ou les contrats de construction (IAS 11), les règles comptables appliquées par la société définissent un mode de mesure fiable de l'avancement et les pertes à terminaison sont correctement identifiées ;
- tous les stocks enregistrés sont adéquatement protégés, appartiennent à la société et/ou répondent à la définition d'un actif.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Il existe une procédure permettant de s'assurer que la séparation des exercices a été respectée de manière correcte.
- Il existe un dispositif permettant de contrôler que les encours sont cohérents avec les commandes reçues et avec les travaux engagés.
- Il existe un processus visant à ce que les provisions pour dépréciation soient évaluées et comptabilisées, le cas échéant.

2.3.6. Produits des activités ordinaires / Clients et assimilés

Maîtrise des processus amont et de production comptable

Les processus peuvent viser à l'application des points suivants :

- les règles comptables adoptées par la société établissent clairement la distinction entre ventes et prestations de service et indiquent si nécessaire les modalités de séparation adoptées pour les contrats à composantes multiples ;
- les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens ont été comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites :
 - la société a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
 - la société a cessé d'être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et dans le contrôle effectif des biens cédés ;
 - le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
 - il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à la société, et
 - les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
- l'ensemble des livraisons effectuées (ou services rendus) donne lieu à facturation au cours de la période appropriée ;

- toutes les factures (séquentiellement numérotées) sont enregistrées dans les comptes clients ou directement en chiffre d'affaires ;
- l'émission des avoirs est justifiée et contrôlée. Seuls les avoirs contrôlés, sont enregistrés dans les comptes ;
- les fonctions de facturation et de recouvrement sont effectivement séparées ;
- les fonctions de recouvrement et de gestion des comptes clients sont effectivement séparées ;
- tous les comptes clients ouverts correspondent à des clients réels ;
- les soldes de comptes sont périodiquement et correctement justifiés ;
- les clients douteux sont correctement identifiés et les risques d'insolvabilité comptabilisés en conformité avec les règles applicables.

Enfin, il existe un dispositif visant à exclure des produits des activités ordinaires, les produits facturés ou à facturer pour compte d'autrui.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Il existe une procédure permettant de s'assurer que les produits et charges ont été enregistrés sur la bonne période.
- Il existe un dispositif permettant d'enregistrer les factures à émettre ou les produits constatés d'avance de manière exhaustive et exacte.
- Les provisions pour dépréciation sont revues en vue de leur ré-estimation, le cas échéant (par exemple sur la base d'une balance âgée, ou des informations les plus récentes sur les litiges avec les clients).

2.3.7. Trésorerie / Financement et instruments financiers

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Les financements et la trésorerie font l'objet de processus organisés (procédure, délégation, etc...) et de critères formalisés.

Les processus peuvent viser à l'application des points suivants :

- le plan de trésorerie permet de suivre à échéance prévisible les disponibilités propres de la société et le cas échéant les disponibilités de ses filiales dont elle peut contractuellement disposer ;

- les encours de trésorerie et d'équivalent de trésorerie pour lesquels existent des restrictions d'emploi sur 12 mois ou plus sont identifiés et font l'objet d'un traitement comptable spécifique ;
- les opérations de trésorerie sont comptabilisées quotidiennement ;
- les comptes de banque font l'objet de rapprochements réguliers avec les données reçues des banques et sont revus périodiquement selon des modalités qui respectent le principe de séparation des fonctions. Le rapprochement est matérialisé et permet d'expliquer les écarts éventuels ;
- l'autorisation des dépenses, l'émission du paiement et la comptabilisation sont effectuées par des personnes distinctes ;
- les comptes d'emprunts sont régulièrement rapprochés avec les données contractuelles, les tableaux d'amortissements et les données reçues des établissements financiers ;
- les tableaux d'amortissement calculés selon la méthode du coût amorti (au taux d'intérêt effectif) sont établis au démarrage de l'emprunt ;
- les opérations de couverture font l'objet d'une documentation adéquate et les procédures mises en place permettent de s'assurer que l'option pour la comptabilité de couverture quand elle est exercée l'est dès l'origine de l'opération ;
- les garanties reçues ou données sur prêts et emprunts sont clairement identifiées et comptabilisées et/ou incluses dans les annexes aux comptes.

Enfin :

- il existe une procédure visant à identifier les instruments financiers complexes afin qu'ils soient approuvés préalablement (selon les règles édictées par la société) et qu'un traitement conforme aux normes en vigueur (IAS 39 par exemple) leur soit appliqué ;
- les autres engagements donnés ou reçus relatifs à la trésorerie et aux instruments financiers font l'objet d'un recensement permettant leur comptabilisation ou leur mention dans l'annexe.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

Les processus peuvent viser à ce que :

- les charges et produits financiers calculés selon la méthode du taux d'intérêt effectif soient correctement évalués et comptabilisés ;
- la trésorerie et les emprunts en devises soient correctement évalués ;
- les instruments dérivés de taux d'intérêt ou de change soient correctement évalués.

2.3.8. Avantages accordés au personnel

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Les activités de « Paie » font l'objet de procédures connues et adaptées aux choix d'organisation retenus (traitements en interne ou externalisés).
- Il existe une séparation des fonctions de calcul, d'enregistrement, de contrôle, de paiement et de transmission des feuilles de paie.
- Il existe un dispositif permettant d'assurer la transmission exhaustive, exacte, et en temps utile des éléments validés nécessaires au calcul de la paie (temps passés, heures supplémentaires, augmentations, primes, entrées et sorties de personnel...).
- Il existe un processus visant à assurer la clarté des informations relatives aux avantages accordés au personnel, notamment pour les avantages postérieurs à l'emploi faisant l'objet de calculs actuariels complexes ainsi que pour les avantages en nature ou autres avantages pouvant faire l'objet d'évaluations.
- Les écritures de paie sont contrôlées par une personne d'un niveau de responsabilité approprié.
- L'exactitude du virement des salaires fait l'objet de contrôles.
- Les règles comptables appliquées par la société précisent le traitement comptable des actions et options attribuées aux dirigeants et aux salariés.
- Les comptes de personnel et charges sociales font l'objet d'un examen et d'une justification périodique.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

Il existe un dispositif de recensement, d'évaluation et de contrôle du bon enregistrement comptable :

- des provisions pour congés payés ;
- des engagements en matière de plan épargne entreprise ;
- des engagements à long terme au bénéfice du personnel ;
- des engagements en matière de retraites et autres avantages postérieurs à l'emploi.

La société se fait assister, si nécessaire, par des actuaires pour évaluer ses engagements de retraite et autres avantages accordés aux salariés.

2.3.9. Impôts, taxes et assimilés

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Il existe un processus de veille relatif aux obligations découlant des lois, réglementations et instructions fiscales.
- Les opérations de l'exercice en cours, contrats, conventions, structure de prix de transfert, etc., sont analysées périodiquement sous un angle fiscal.
- Il existe un processus visant à ce que le traitement, la préparation et le dépôt des documents fiscaux, ainsi que le paiement des impôts et taxes soient effectués de façon correcte et en temps voulu.
- Il existe un processus de conservation des informations nécessaires à l'enregistrement des impôts et taxes et des événements économiques en matière de fiscalité, notamment pour la validation du taux d'impôt effectif et la détermination des impôts différés.
- Il existe un dispositif de suivi comptable de la position fiscale différée.
- Une réconciliation entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le compte de résultat consolidé et la charge d'impôt théorique (preuve d'impôt) est établie.

2.3.10. Opérations sur le capital

- Il existe un processus visant à s'assurer que les autorisations nécessaires ont été données pour toutes les opérations touchant le capital social.
- Il existe une procédure de suivi des stock-options (documentation des dates d'attribution, suivi des options attribuées ou devenues obsolètes...).
- Il existe une procédure précisant la réglementation comptable en matière d'acompte versé sur dividende.

2.3.11. Provisions et engagements

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Les engagements sont identifiés selon un processus organisé et selon des critères établis.
- Une définition claire des engagements est établie par la société et communiquée aux services concernés.
- Les engagements sont identifiés régulièrement et donnent lieu à un reporting centralisé.

- La société s'assure de l'autorisation des engagements donnés, reçus et réciproques.
- Il existe un processus visant à ce que la société donne en annexe de ses comptes une information sur ses engagements conformément aux principes comptables applicables.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- La société fait un point périodique sur ses engagements et ses risques et détermine en coordination avec ses experts et conseils s'ils doivent faire l'objet de provisions ou d'une information en annexe. Elle comptabilise une provision dès lors qu'il existe une obligation juridique ou implicite, résultant d'événements passés, et qu'il est probable que cette obligation provoquera une sortie de fonds au bénéfice de tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci et lorsqu'une estimation fiable du montant peut être faite.
- Elle analyse les dotations et reprises sur provisions (en distinguant la part consommée) afin d'apprécier la fiabilité du recensement et de l'analyse des risques.
- Elle passe en revue et évalue les charges et risques liés en particulier :
 - aux ventes (remises, réductions sur vente, bons, cadeaux, garanties, etc.) ;
 - aux impératifs de remise en conformité, de remise en état de sites, de dépollution et obligations assimilées ;
 - aux restructurations (indemnités, déménagements, etc.) ;
 - aux pertes sur contrats et marchés ou sur instruments financiers.

2.3.12. Consolidation

Maîtrise des processus amont et de production comptable

Il existe des processus visant à ce que :

- le périmètre de consolidation soit tenu à jour et documenté ;
- les liasses de consolidation soient établies en application de principes et règles comptables homogènes au sein des sociétés intégrées ;
- les opérations réciproques soient identifiées et éliminées, en particulier les opérations financières et les résultats internes (marges sur stocks, dividendes, résultats sur cessions d'immobilisations...).

En outre :

- les écritures de consolidation sont enregistrées et suivies dans un journal spécifique ;

- un contrôle permanent est effectué sur les variations de pourcentage de contrôle des filiales et participations afin que les traitements appropriés puissent être mis en œuvre lors des arrêtés de comptes (périmètre de consolidation, modification de la méthode de consolidation...);
- l'accès aux informations nécessaires au traitement dans les comptes consolidés des sociétés mises en équivalence est organisé.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Les principes comptables applicables aux comptes consolidés sont homogènes.
- Les règles comptables appliquées définissent les critères de consolidation des filiales et les méthodes appliquées.
- Les pourcentages d'intérêt et la situation de contrôle des filiales, participations et entités contrôlées sont analysés au regard de la situation de contrôle afin de vérifier l'adéquation de la méthode de consolidation appliquée à chacune.
- Les comptes sociaux des filiales sont rapprochés des comptes intégrés dans la consolidation, afin d'analyser et de suivre les écarts et les impositions différées.
- La variation entre situation nette consolidée de clôture et situation nette consolidée d'ouverture est analysée et expliquée.
- Les variations issues du tableau de flux de trésorerie sont analysées et expliquées.

2.3.13. Information de gestion nécessaires à l'élaboration des informations comptables et financières publiées

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Il est procédé à des rapprochements périodiques entre les données de gestion (comptabilité analytique, reporting, budget...) nécessaires à l'élaboration des informations comptables et financières publiées et les données comptables correspondantes (notamment en matière de justification de la valeur des goodwill et des actifs incorporels non amortissables comptabilisés).
- Les écarts éventuels font l'objet d'une analyse selon des modalités qui respectent le principe de séparation de fonctions.

Maîtrise des processus d'arrêté des comptes

- Il existe un rapprochement entre les données publiées et les informations internes.
- La valeur de certains actifs est soumise à une validation par rapprochement avec les données de gestion lorsque les principes et règles comptables le rendent nécessaires (calcul des dépréciations des actifs incorporels et corporels le cas échéant).

2.3.14. Gestion de l'information financière externe

Maîtrise des processus amont et de production comptable

- Il existe des responsables et un processus aux fins d'identifier et de traiter les obligations d'information du marché financier.
- Il existe un processus de veille sur les obligations en matière d'information financière.
- Il existe un échéancier récapitulant les obligations périodiques du groupe en matière de communication comptable et financière au marché. Cet échéancier peut préciser :
 - la nature et l'échéance de chaque obligation périodique ;
 - les personnes responsables de leur établissement.
- Il existe un processus visant à ce que les informations communiquées en externe :
 - le soient dans les délais requis ;
 - soient en conformité avec les lois et règlements.
- Il existe un processus visant à assurer la fiabilité des informations économiques individuelles non comptables communiquées à l'appui de la communication financière et comptable publiée (par exemple effectifs et volume).
- Il existe un processus visant à ce que la confidentialité des informations sensibles soit préservée, dans le respect des règles définies par le Règlement Général de l'AMF.
- Il existe un processus visant à ce que les informations répondant à la définition de l'information privilégiée soient communiquées au marché en temps utile, selon les règles qui leur sont applicables. A cet effet, la société dispose d'un système d'information lui permettant de suivre, d'une part les événements et les opérations significatifs qui ont eu lieu sur les différentes périodes comptables, d'autre part, les écarts significatifs par rapport aux objectifs communiqués au marché.

Il existe un processus prévoyant le contrôle des informations avant leur diffusion.

ANNEXES

Annexe 1

AVERTISSEMENT

Les questionnaires complètent utilement le document général issu du cadre de référence.

Compte tenu des spécificités de chaque société, leur présentation ne sous-entend nullement que les questions qui y figurent doivent toutes être prises en compte lors de l'examen du dispositif de contrôle interne, que tous les éléments mentionnés doivent être présents ou que leur absence doive être expliquée.

Questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier

➔ Rôle des organes de gouvernance⁷

Il est précisé que, lorsque le Conseil s'est doté d'un Comité d'audit, le rôle attribué au Conseil dans les questions suivantes peut, tout aussi bien, être exercé par le Comité d'audit.

- *Les principes comptables retenus qui ont un impact significatif sur la présentation des états financiers de l'entreprise ont-ils été formellement validés par la Direction Générale, revus par les commissaires aux comptes et portés à la connaissance du Conseil d'Administration ou de Surveillance ?*
- *Pour les arrêtés correspondant à des comptes publiés, les principales options comptables ainsi que les choix effectués ont-ils été expliqués et justifiés par la Direction Générale au Conseil, et revus par les commissaires aux comptes ?*
- *Existe-t-il un processus de validation des changements de principes comptables envisagés prenant en considération l'économie des opérations ? Ce processus prévoit-il en particulier une consultation des commissaires aux comptes et une information du Conseil ?*
- *Le Conseil reçoit-il l'assurance des commissaires aux comptes qu'ils ont accès à l'ensemble des informations nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités, notamment s'agissant des filiales consolidées ?*
- *Le Conseil reçoit-il l'assurance des commissaires aux comptes qu'ils ont suffisamment avancé leurs travaux au moment de l'arrêté des comptes pour être en mesure de communiquer toutes remarques significatives ?*
- *La formation du résultat, la présentation du bilan, de la situation financière et des annexes, ont-elles été expliquées au Conseil, à chaque arrêté de comptes publiés ?*
- *Le Conseil a-t-il été informé de l'existence d'un contrôle de gestion dont les données sont périodiquement rapprochées de l'information financière publiée ?*
- *Le Conseil a-t-il été régulièrement informé de l'existence de situations de trésorerie incluant des perspectives à court terme ? Les flux de trésorerie pris en compte dans l'analyse présentée au Conseil mettent-ils clairement en évidence les éléments dont l'utilisation par la société mère font l'objet de restrictions ?*

➔ Organisation comptable et financière

- *La fonction comptable et financière a-t-elle, pour le périmètre couvert par les comptes, accès aux informations nécessaires à leur élaboration ?*
- *Existe-t-il un manuel de principes comptables groupe, précisant le traitement comptable des opérations les plus importantes ?*
- *En cas de publication de comptes établis suivant plusieurs référentiels comptables pour un même niveau (individuel ou consolidé), existe-t-il des procédures pour expliquer les principaux retraitements ?*

⁷ Par organes de gouvernance, on entend, dans le cadre de ce questionnaire le Conseil d'Administration

• Existe-t-il un manuel de procédures comptables et des instructions décrivant les répartitions des responsabilités d'exécution ou de contrôle au regard des tâches comptables, ainsi que les calendriers à respecter ? Dans le cadre de la préparation des comptes consolidés, existe-t-il des procédures de diffusion visant à assurer leur prise en compte par les filiales ?

• Les responsables de l'établissement des comptes et de l'information financière ainsi que les différents acteurs qui participent à l'arrêté des comptes sont-ils identifiés ?

• Existe-t-il un processus visant à identifier les ressources nécessaires au bon fonctionnement de la fonction comptable ? Prend-il en considération les évolutions prévisibles ?

➔ Système d'information comptable et financier

• Les procédures et les systèmes d'information sont-ils développés avec pour objectif de satisfaire aux exigences de fiabilité, de disponibilité et de pertinence de l'information comptable et financière ?

• Les systèmes d'information relatifs à l'information financière et comptable font-ils l'objet d'adaptations pour évoluer avec les besoins de la société ?

• La Direction Générale s'est-elle assurée que les obligations de conservation des informations, données et traitements informatiques concourant directement ou indirectement à la formation des états comptables et financiers étaient respectées ?

➔ Identification et analyse des risques affectant l'information comptable et financière

• Des dispositifs sont-ils mis en place pour identifier les principaux risques pouvant affecter le processus d'établissement des comptes ?

• Le dispositif de contrôle interne comptable et financier comporte-t-il des procédures spécifiques visant à réduire les risques d'erreurs et de fraudes ?

➔ Activité de contrôle

• Existe-t-il des contrôles réguliers et inopinés pour s'assurer que le manuel des principes comptables et le manuel de procédures comptables sont suivis dans la pratique ?

• Existe-t-il des procédures pour identifier et résoudre des problèmes comptables nouveaux, non prévus, le cas échéant, dans le manuel de principes comptables et/ou dans le manuel de procédures comptables ?

• L'activité de contrôle interne comptable et financier comporte-t-elle des procédures pour assurer la préservation des actifs (risque de négligences, d'erreurs et de fraudes internes et externes) ?

• Le dispositif de contrôle interne comptable et financier comporte-t-il des contrôles spécifiques aux points qui seraient identifiés comme sensibles concernant des aspects comptables, par exemple inscription à l'actif, constatation des produits, spécialisation des périodes comptables, valorisation des stocks... ?

• Les procédures d'arrêté des comptes du groupe sont-elles applicables dans toutes les composantes du périmètre de consolidation ? S'il existe des exceptions, y a-t-il des procédures adéquates pour les traiter ?

➔ Communication financière et comptable

- *Existe-t-il un échéancier récapitulant les obligations périodiques du groupe en matière de communication comptable et financière au marché ? Cet échéancier précise-t-il :*
 - *la nature et l'échéance de chaque obligation périodique,*
 - *les personnes responsables de leur établissement.*
- *Existe-t-il des responsables et des procédures aux fins d'identifier et de traiter les obligations d'information du marché ?*
- *Existe-t-il une procédure prévoyant le contrôle des informations avant leur diffusion ?*

Questionnaire relatif à l'analyse et à la maîtrise des risques

➔ Principes généraux de gestion des risques

- *La société dispose-t-elle d'un « langage commun » en matière de risques (typologie homogène, critères de recensement, d'analyse et de suivi, ...)?*
- *La société a-t-elle mis en place des objectifs en matière de gestion des risques ?*

➔ Identification des principaux risques

Le dispositif de contrôle interne comprend un système visant à s'assurer de l'existence d'un processus d'identification des principaux risques liés à l'activité de la société.

Le niveau de détail de ce processus est adapté aux objectifs, caractéristiques et environnement de la société (des décisions stratégiques aux opérations).

- *Existe-t-il un processus d'identification des principaux risques ? Le cas échéant, ce processus intègre-t-il les objectifs de la société? Une organisation a-t-elle été mise en place à cet effet ?*

➔ Analyse des principaux risques

- *Pour les principaux risques identifiés, l'entreprise réalise-t-elle une analyse des incidences potentielles (chiffrées ou non, financière ou non financière), et du degré de maîtrise estimé ?*
- *L'analyse des risques tient-elle compte des évolutions internes ou externes à la société ?*
- *Ces analyses donnent-elles lieu à des actions spécifiques ? La responsabilité de ces actions est-elle définie ? Le cas échéant, la mise en œuvre de ces actions est-elle suivie ?*

➔ Procédures de gestion des principaux risques

- *Une politique et des procédures de gestion des principaux risques ont-elles été définies, validées par la Direction et mises en place dans la société ?*
- *Des moyens spécifiques sont-ils consacrés à la mise en œuvre et à la surveillance des procédures de gestion des risques ?*
- *Les responsabilités en matière de gestion des risques sont-elles définies et communiquées aux personnes concernées ?*
- *Les expériences passées de l'entreprise (ou d'acteurs comparables) en matière de risques sont-elles prises en considération ?*
- *La Direction reçoit-elle une information sur les caractéristiques essentielles des actions engagées pour gérer les principaux risques de la société (nature des actions engagées ou des couvertures en place, assurances, exclusions, montants des garanties, ...)?*
- *L'entreprise a-t-elle mis en place un plan de gestion de crise ?*

➔ Surveillance des risques et des procédures de gestion des risques

- *L'entreprise communique-t-elle en interne aux personnes intéressées :*
 - *Sur ses facteurs de risques ?*
 - *Sur les dispositifs de gestion des risques ?*
 - *Sur les actions en cours et les personnes qui en ont la charge ?*

- *L'entreprise a-t-elle identifié les obligations légales et réglementaires applicables en matière de communication sur les risques ?*

- *Existe-t-il un mécanisme permettant, si nécessaire, d'adapter les procédures de gestion des risques à une évolution des risques, de l'environnement externe, des objectifs ou de l'activité de la société ?*

- *Existe-t-il un dispositif permettant d'identifier les principales faiblesses du dispositif de gestion des risques mis en place par la société, et de les corriger ?*

- *Le Conseil d'administration ou le Conseil de Surveillance, selon le cas, a-t-il été informé des grandes lignes de la politique de gestion des risques ? Est-il régulièrement informé des principaux risques identifiés, des caractéristiques essentielles du dispositif de gestion des risques, notamment des moyens mis en œuvre et des actions d'amélioration en cours ?*

<p style="text-align: center;">Cahier des charges, termes de référence, procédures opérationnelles et composition du Groupe de travail « de place »</p>
--

Cahier des charges

L'Autorité des marchés financiers confie à un groupe de travail « de Place » le choix et/ou l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne à l'usage des sociétés françaises soumises aux obligations de la loi du 1er août 2003. L'AMF est maître d'ouvrage du projet, le groupe de travail en est le maître d'œuvre.

Le référentiel devrait constituer un outil de gestion au service des entreprises faisant appel public à l'épargne. Son objectif dépasse les simples obligations nées de la loi de sécurité financière en matière de rapport public.

Il pourrait également, en parallèle, contribuer à une plus grande homogénéité des rapports des présidents sur le contrôle interne, afin d'en faciliter la lecture pour les investisseurs.

Le référentiel élaboré ou retenu devra être confronté aux référentiels utilisés dans les juridictions étrangères significatives dans le domaine boursier, en particulier le référentiel COSO, afin de permettre d'éviter dans la mesure du possible une duplication des contraintes de reporting externe en relation avec le contrôle interne. L'objectif est également d'anticiper les initiatives européennes figurant dans le projet de révision des 4ème et 7ème directives.

Le groupe de travail se fixe l'objectif d'un an pour rendre ses conclusions. Une consultation publique sera effectuée préalablement à la remise de ses conclusions.

Termes de référence

Le groupe de travail est composé d'un Comité Plénier de 18-20 membres auxquels s'associent des personnalités pouvant apporter une contribution au groupe. Ces dernières ne participent pas aux votes éventuels du comité.

Proposition : Le secrétariat du groupe est assuré par l'IFACI.

Procédures opérationnelles

Les membres ont une obligation de discrétion vis-à-vis des travaux du groupe et les documents de travail qui leur sont communiqués ne peuvent être divulgués à l'extérieur.

Le rythme des réunions du Comité plénier est fixé à une réunion mensuelle qui aura lieu dans les locaux de l'AMF. Les réunions donnent lieu à un compte rendu synthétique établi par le secrétariat. Afin d'assurer un lancement efficace, il est proposé une série de 4 réunions avant le 14 juillet 2005.

Les documents de séance sont préparés par le secrétariat et soumis au Comité plénier après approbation par ses Coprésidents.

Le rapport du groupe de travail étant d'intérêt public, la propriété intellectuelle reviendra à l'AMF, qui en assurera la diffusion à titre gratuit. Les noms des participants aux travaux seront mentionnés dans le rapport.

Composition Comité plénier

Coprésidents : Jean Cédelle et Guillaume Gasztowtt

Entreprises

- Un représentant désigné par le MEDEF
- Un représentant désigné par l'AFEP
- Un représentant désigné par l'IFACI
- Un représentant de l'AMRAE
- Un représentant de Middlenext
- Un représentant de la Fédération Bancaire Française
- Un juriste d'entreprises désigné par l'ANSA

Institutions Comptables

- Deux représentants désignés par la CNCC (Comité des normes et Département APE)
- Un représentant désigné par l'Ordre des Experts Comptables

Personnes qualifiées proposées par l'AMF

- Daniel Lebègue
- Patrick Mordacq
- Michel Léger
- Pierre-Alexandre Bapst
- Pierre Dufils
- Claude Elmaleh

Personnalités associées au groupe de Place assistant aux réunions sans droit de vote

Louis Vaurs assurant le secrétariat

Deux représentants de l'Autorité des marchés financiers : Direction des Affaires Comptables et Direction de la Régulation et des affaires internationales

Un représentant de la Direction du Trésor

Un représentant de la Commission Bancaire

Un représentant de la CCAMIP

Annexe 3

Liste nominative des participants aux travaux du Groupe de Place

Coprésidents

Jean Cédelle
Guillaume Gasztowtt

Rapporteur

Louis Vaurs

Entreprises

AFEP	Francis Desmarchelier
AMRAE	Olivier Sorba
ANSA	Régis Foy
IFACI	Philippe Christelle
MEDEF	Agnès Lépinay Stéphane Carré
Middlenext	Evelyne Deloirie

Institutions comptables

CNCC	Jacques Fournier Jean-Luc Barlet
CSOEC	Dominique Lecomte Muttiah Yoganathan

Personnalités qualifiées

Pierre-Alexandre Bapst	Directeur de l'Audit interne du Groupe HERMES
Emmanuel du Boullay	Président de la Commission Formation, IFA
Pierre Dufils	Associé, PwC
Claude Elmaleh	Directeur de la Gouvernance financière de Danone
Daniel Lebègue	Président de l'IFA
Michel Léger	Commissaire aux Comptes
Patrick Mordacq	Conseiller Maître Honoraire à la Cour des Comptes
Michel Piaton	Directeur de l'audit interne de Total

Personnalités associées sans droit de vote

ACAM	Michel Crinetz Christophe Iazard Romain Paserot
Commission Bancaire	Guillaume Tabourin
FBF	Jean Tricou
Trésor	Benoît Sellam

Secrétariat

IFACI

Florence Fradin
Louis Vaurs**AMF**

Gérard Rameix : Secrétaire Général

Hubert Reynier : Secrétaire Général Adjoint

Philippe Danjou : Directeur des Affaires Comptables

Maryline Dutreuil-Bougnac : Direction de la Régulation et des Affaires Internationales

Etienne Cunin : Direction des Affaires Comptables

Annexe 4

Principaux textes relatifs au gouvernement d'entreprise

➔ **Article L225.35 du code de commerce** : « le Conseil d'Administration détermine les orientations de l'activité de la société et veille à leur mise en œuvre. Sous réserve des pouvoirs expressément attribués aux assemblées d'actionnaires et dans la limite de l'objet social, il se saisit de toute question intéressant la bonne marche de la société et règle par ses délibérations les affaires qui la concernent... Le Conseil d'Administration procède aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ».

➔ **Article L225.68 du code de commerce** : « Le Conseil de Surveillance exerce le contrôle permanent de la gestion de la société par le Directoire... A toute époque de l'année, le Conseil de Surveillance opère les vérifications et les contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer les documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission ».

➔ **Article L225-51 du code de commerce** : « Le Président du Conseil d'Administration organise et dirige les travaux de celui-ci, dont il rend compte à l'assemblée générale. Il veille au bon fonctionnement des organes de la société et s'assure, en particulier, que les administrateurs sont en mesure de remplir leur mission ».

➔ **Article L225-81 du code de commerce** : « Le Conseil de Surveillance élit en son sein un Président et un Vice-président qui sont chargés de convoquer le Conseil et d'en diriger les débats ».

➔ **Article L225-56 du code de commerce** : « Le Directeur Général est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société. Il exerce ces pouvoirs dans la limite de l'objet social et sous réserve de ceux que la loi attribue expressément aux assemblées d'actionnaires et au Conseil d'Administration ».

➔ **Article L225-64 du code de commerce** : « Le Directoire est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société. Il les exerce dans la limite de l'objet social et sous réserve de ceux expressément attribués par la loi au Conseil de Surveillance et aux assemblées d'actionnaires ».

➔ **Rapport Viénot I (1995)** : « Le Conseil d'Administration définit la stratégie de l'entreprise, contrôle la gestion et veille à la qualité de l'information fournie ».

➔ **Rapport Viénot II (1999)** : « L'information préalable et permanente des administrateurs est une condition primordiale du bon exercice de leur mission ».

➔ **Rapport Bouton (2002)** : « Le groupe de travail réaffirme l'importance pour les sociétés cotées de disposer d'un Comité des comptes (ou d'audit), dont la mission n'est pas détachable de celle du Conseil d'Administration... S'agissant de l'audit interne et du contrôle des risques, les Comités (des comptes ou d'audit) devraient examiner les risques et engagements hors bilan significatifs, entendre le responsable de l'audit interne, donner leur avis sur l'organisation de son service et être informés de son programme de travail. Ils devraient être destinataires des rapports d'audit interne ou d'une synthèse périodique de ces rapports ».

→ Principes de gouvernement d'Entreprise de l'OCDE :

Ils ont été approuvés par les ministres à la réunion du Conseil de l'OCDE au niveau ministériel des 26-27 mai 1994. Ils ont été amendés en 2004. Sous le titre VI « Responsabilités du Conseil d'Administration », il est précisé que le Conseil d'Administration devrait « veiller à la sincérité de la comptabilité de la société et des informations financières publiées, notamment en faisant appel à un commissaire aux comptes indépendant, et s'assurer que l'entreprise est dotée de dispositifs de contrôle adéquats, en particulier de dispositifs de suivi des risques, de contrôle financier et opérationnel, ainsi que d'un processus de surveillance du droit en vigueur ».

Annexe 5

Liste Nominative des participants aux travaux du Groupe technique chargés de l'élaboration du Guide d'application relatif au contrôle interne de l'information comptable et financière publiée par les émetteurs

Nom	Organisation	Autres qualités	Fonction
Jean Cédelle	Pdt Groupe de travail	Pdt Groupe de place	Directeur de la Conformité (Calyon)
Michel Léger	Pdt Groupe de travail	Membre du Groupe de place	Commissaire aux Comptes
Guillaume Gasztowtt	Co-Pdt Groupe de place	Pdt Club des Trente	Consultant (KPMG Corporate)
Christine Shimoda	AFEP	L'Oréal	Directrice du Contrôle interne
François Dugit-Pinat	AFEP	Alcatel	Directeur de la Consolidation et des procédures comptables
Jacques Ethevenin	AFEP MEDEF	Air Liquide	Directeur Financier Adjoint
Pierre Novarina	Middlenext	Toupargel/Agrigel	Directeur Général Adjoint
Laetitia Hucheloup	Middlenext	ABC Arbitrage	Responsable finance et Contrôle Interne
Pierre Molendi	DFCG	CNCE	Responsable du Contrôle de gestion
Patrice Blondel	APDC	Bongrain	Directeur de la Comptabilité et du reporting
Annie Bressac	IFACI		Consultante
Jean Louis Mullenbach	Pdt Observatoire Qualité Comptable	Cabinet Bellot Mullenbach & associés	Commissaire aux comptes
Jean Luc Barlet	CNCC	Mazars	Commissaire aux comptes
Laurent Gobbi	CNCC	KPMG	Commissaire aux comptes
Mme Dominique Menard	CNCC	PWC	Commissaire aux comptes
Philippe Danjou	AMF		Directeur des Affaires Comptables

Secrétariat du Groupe AMF

Patrick Parent : Adjoint du Directeur des Affaires Comptables

Florence Tiberini : Direction des Affaires Comptables

Etienne Cunin : Direction des Affaires Comptables