

UNIVERSITE ABDERREHMANE MIRA. BEJAIA

**FACULTE DES SCIENCES ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES ET
DES SCIENCES DE GESTION**

DEPARTEMENT DES SCIENCES DE GESTION

**Mémoire préparé en vue de l'obtention du Diplôme de Master en
Sciences de Gestion.**

Spécialité : Finance et Comptabilité.

Option : Comptabilité, Contrôle et Audit.

THEME

***L'évaluation de l'efficacité des procédures du système de
contrôle interne du cycle Achats /Fournisseurs
(Approvisionnements), cas : COGB LABELLE***

Étudié par :

Zaid SAADI

Idir LAMAMRA

Sous la direction de :

Mr. Boumediene MANAA

Soutenu publiquement devant le jury composé de:

Président : Redouane HENNICHE

Examineur : Mourad AMALOU

Rapporteur : Mr. Boumediene MANAA

PROMOTION 2012-2013

Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

Mon père et à ma mère pour leur soutien moral et matériel.

Mes frères Mahdi, Mouloud, Hicham et Qualid.

Ma sœur Salima et son mari Nassim

Mes cousins et mes Cousines

Toute ma famille

Mes amis pour m'avoir aidé à décompresser chaque fois que la pression outrepassée les limites du tolérable,

Hamza, Saadi, Midou, Sofiane, Fahem, Driss, Madina, Meriem, Imène, Soraya, Sarah et Warda.

Tout le groupe ULTRAS COLMAR

Tous ceux qui m'aiment

S. Zaid



Dédicaces

Je dédie ce modeste travail à :

Mon père et à ma mère pour leur soutien moral et matériel.

Mon frère Abderrahim.

Mes chères sœurs, Nabila et son marie Hakim, Nawel, et la petite Nihad.

Mes cousins et mes oncles

Toute ma famille

Mes amis pour m'avoir aidé à décompresser chaque fois que la pression outrepassée les limites du tolérable, Baby, Rahim, Bilal, Faycel, Sofiane, Mourad, Tima, et plus particulièrement a toi Asma .

Tous ceux qui m'aiment

L. Idir



Remerciement

A l'issu de ce travail, nous tenons à remercier en premier lieu le bon dieu tout puissant qui nous a donné la force de réaliser ce modeste travail.

Nous adressons par la même occasion nos sincères remerciements à nos parents qui ont su parfaitement nous accompagner durant nos études universitaires tant sur le plan matériel, financier que moral. Qu'ils trouvent ici l'assurance de notre totale reconnaissance et notre profonde humilité.

*Une mention spéciale à monsieur **MANAA Boumediene**, notre encadreur, qui grâce à ses connaissances et à l'assistance particulière dont il nous a fait bénéficier, nous a permis d'être rigoureux et méthodiques dans la réalisation de ce mémoire.*

*A **MHENNI Farouk**, **ABBAS Hachemi**, et **MERABET Fahima** nous leurs consacrons une place spéciale dans cette rubrique pour les précieuses informations et orientations qu'ils nous ont données, et à travers eux tout le personnel de l'entreprise « **CO.G.B labelle BEJAIA** ».*

Nous ne saurons clôturer cette page sans exprimer notre reconnaissance et sympathie à tous ceux qui par leurs critiques, leurs suggestions, leurs observations et leurs conseils ont contribué d'une manière ou d'une autre à la réalisation de ce mémoire.

Table des matières

Liste des abréviations	i
Introduction générale	1
Chapitre I : Concepts de base du contrôle interne	5
Section 1 : Définitions, causes d’instauration et objectifs de contrôle interne	5
1. Définitions.....	5
1-1. Système comptable financier en Algérie.....	5
1-2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1949).....	5
1-3. Ordre des Experts Comptables Français (1977).....	6
1-4. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (1992)	6
1-5. International Auditing Assurance Standard Board (IAASB).....	6
2. Les causes d’instauration d’un système de contrôle interne.....	7
2-1. Les scandales financiers les plus connus	7
2-1-1. L’affaire ENRON (Passet et Liberman, 2002)	7
2-1-2. L’affaire KERVIEL (2009)	7
2-1-3. Scandales financiers en Algérie.....	7
3. Les objectifs du contrôle interne	9
3-1. Objectifs généraux	9
3-1-1. L’optimisation des ressources.....	10
3-1-2. La prévention et la détection des erreurs et des fraudes	10
3-1-3. L’intégrité et la fiabilité des informations	10
3-1-4. La sauvegarde des actifs	10
3-1-5. Le respect des directives.....	11
3-2. Les objectifs spécifiques au cycle achats/fournisseurs	11
Section 2 : Les composantes, acteurs et référentiels du contrôle interne	13
1. Les composantes du contrôle interne	13
1-1. L’environnement de contrôle	13
1-2. Système de gestion des risques	14
1-3. Les activités de contrôle.....	14
1-4. Le Système d’information.....	14
1-5. Surveillance et Système d’information	15
2. Les acteurs du contrôle interne.....	15
2-1. Le management	15

2-2. Le conseil d'administration (ou conseil de surveillance).....	15
2-3. Le comité d'audit	16
2-4. Les cadres financiers.....	16
2-5. Les fonctions supports	16
2-6. Les autres membres du personnel	17
2-7. Les auditeurs internes.....	17
2-8. Les tiers	17
3. Référentiels de contrôle interne.....	17
3-1. Le contrôle interne selon COSO1	18
3-2. Contrôle interne selon COSO2.....	19
3-3. Le contrôle interne selon le COCO.....	20
Section 3 : Éléments de base, dispositifs et limites du système de contrôle interne.....	21
1. Éléments de base	21
1-1. Une structure administrative adéquate.....	22
1-2. Personnel qualifié.....	22
1-3. Un système comptable approprié.....	23
1-4. Une documentation appropriée	23
1-5. Un système d'autorisation et de supervision.....	23
1-6. Une protection adéquate des biens.....	24
1-7. Un système d'autocontrôle.....	24
2. Dispositifs du système de contrôle interne.....	24
2-1. Les objectifs	24
2-2. Les Moyens.....	25
2-2-1. Les moyens humains.....	25
2-2-2. Les moyens financiers	25
2-2-3. Les moyens techniques	25
2-3. Organisation.....	25
2-4. Le système d'information	26
2-5. Méthodes et Procédures	27
2-6. La Supervision	27
3. Les limites du contrôle interne	28
3-1. L'erreur de jugement.....	28
3-2. Les dysfonctionnements.....	29
3-3. Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management.....	29

3-4. La collusion.....	29
3-5. Le rapport coûts/bénéfices	29
Chapitre II : Démarche générale d'évaluation d'un système de contrôle interne.....	31
Section 1 : la mise en œuvre d'un système de contrôle interne et les procédures de son évaluation	31
1. La nécessité d'évaluer le contrôle interne	31
1-1. Recommandation n°1 de l'ordre des experts comptables à l'usage de ses membres.....	31
1-2. Recommandation relative aux diligences de la compagnie des commissaires aux comptes ..	32
2. Mise en œuvre du système de contrôle interne.....	32
2-1. La hiérarchie	32
2-2. La cohérence	33
3. Appréciation des préalables.....	34
3-1. Connaissance de la mission.....	34
3-2. Appréciation des facteurs de réussite	34
3-3. Identification des règles à respecter	35
3-4. Appréciation de l'environnement interne.....	35
3-5. Identification des dispositifs spécifiques de contrôle interne.....	35
3-6. Validation de la cohérence	40
4. Description des systèmes et procédures d'évaluation d'un système de contrôle interne.....	41
4-1. Description des systèmes et des procédures.....	42
4-2. Confirmation de la compréhension du système	42
5. Évaluation préliminaire du contrôle interne	42
6. Confirmation de l'application des points forts du système	43
7.Évaluation définitive du contrôle interne	43
8. Rapport d'évaluation du contrôle interne.....	43
Section 2 : Les outils et moyens d'analyse et d'évaluation d'un système de contrôle interne.....	43
1. Les moyens.....	43
1-1. Les questionnaires.....	44
1-1-1. Les questionnaires de prise de connaissance	44
1-1-2. Les questionnaires de contrôle interne.....	45
1-2. La feuille de révélation et d'analyse de problème ou FRAP.....	49
1-2-1. Présentation et mise en forme de la FRAP	49
1-2-2. Avantage de la FRAP	50
2. Les outils	50

2-1. Les outils d'interrogation.....	51
2-1-1. Les sondages statistiques	51
2-1-2. Interview	51
2-1-3. L'interrogation de fichiers informatiques.....	52
2-1-4. Les vérifications analyses et rapprochements divers	52
2-1-4-1. Les vérifications	52
2-1-4-2. Renseignements chiffrés pour la gestion	52
2-2. Les outils de description	53
2-2-1. L'observation physique	53
2-2-2. La narration.....	53
2-2-3. L'organigramme fonctionnel.....	54
2-2-4. La grille d'analyse des tâches.....	54
2-2-5. Le tableau d'évaluation du système	55
2-2-6. Le diagramme de circulation	56
2-2-7. La piste d'audit.....	56
Section 3 : Méthodologie d'Évaluation d'un Circuit.....	56
1. Les préalables à l'évaluation	57
1-1. Phase de préparation	57
1-2. Phase de réalisation.....	57
1-2-1. Description du système.....	58
1-2-2. Tests de conformité.....	58
1-2-3. Évaluation préliminaire des procédures.....	58
1-2-4. Tests de fonctionnement du système	58
1-2-5. La matrice de contrôle	58
1-3. La phase de conclusion	59
Chapitre III : Présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement	60
Section 1 : Présentation de l'entreprise « CO.G.B labelle »	60
1. Évolution de la CO.G.B labelle.....	60
2. Objet social.....	62
3. Objectifs, missions et activités	62
3-1. Mission de l'entreprise.....	62
3-2. Les objectifs de l'entreprise	63
3-3. Les activités de l'entreprise.....	63

4. Potentiel de production.....	64
4-1. Moyens de l'entreprise.....	64
4-2. Les équipements de productions	64
5. Les principaux produits de l'entreprise	65
6. Les différents départements et services	65
6-1. Département de production	65
6-2. Département technique	66
6-3. Département des ressources humaines.....	66
6-4. Département hygiène et sécurité	66
6-5. Département comptabilité et finance	66
6-6. Département d'approvisionnement	67
6-7. Service laboratoire	67
6-8. Direction commerciale.....	67
6-9. Service transport	67
6-10. Le contrôleur de gestion.....	67
Section 2 : Évaluer l'importance de la fonction approvisionnement	69
1. Présentation de la fonction approvisionnement.....	69
1-1. Définition de la fonction approvisionnement.....	69
1-2. L'organigramme de la fonction.....	69
2-1 Activités principales.....	70
2-1-1 Achats importés	70
2-1-2 Achats locaux.....	72
2-2. Les matières premières et fournitures, catégories et natures.....	72
2-3. Les fournisseurs	77
2-3-1. Les fournisseurs locaux	77
2-3-2. Les fournisseurs étrangers	78
Section 3 : La description de la procédure d'achat et la gestion des stocks	78
1. La procédure d'achat	78
1-1. Demande d'achat.....	81
1-2. Bon de commande.....	81
1-3. Sélection des fournisseurs	81
1-4. Accusé de réception	81
1-5. Comptabilisation	81
1-6. Paiement.....	81

2. La gestion des stocks	81
2-1. Le responsable de la gestion des stocks	82
2-2. Le responsable des consommables et emballages.....	82
2-3. Le responsable des matières premières	82
Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements).....	85
Section 1 : Prise de connaissance et description des procédures.....	85
1. Prise de connaissance	85
1-1. Importance de la prise de connaissance	86
1-2. Les méthodes de prise de connaissance	87
2. Description des procédures (exécution des contrats)	87
2-1. L'expression des besoins	87
2-2. La sélection des fournisseurs	88
2-3. Le lancement de la commande.....	89
2-4. Réception de la marchandise et de la facture	89
2-4-1. La réception de la marchandise	90
2-4-2. Le contrôle de la facture	91
Section 2 : Le questionnaire du contrôle interne.....	91
Section 3 : Évaluation des procédures.....	102
1. Vérification de l'existence du système (Test de conformité).....	102
2. Évaluation préliminaire	104
2-1. Les points faibles	104
2-1-1. Absence d'un service commercial	105
2-1-2. Cumul des tâches au niveau du service achat et comptable.....	105
2-1-3. Absence d'un manuel de procédure	105
2-1-4. Facture envoyée par fax.....	105
2-2. Les points forts.....	105
2-2-1. Établissement d'une DA sur la base des fiches de stock.....	105
2-2-2. Approbation de la DA par le responsable des achats, et le responsable des stocks.....	105
2-2-3. La détermination des quantités mini-maxi par article.....	106
2-2-4. L'existence d'un fichier fournisseur	106
2-2-5. La mise en concurrence des fournisseurs.....	106
2-2-6. Les commandes se font sur la base d'une DA pré numérotée.....	106
2-2-7. L'existence d'un rapprochement entre BC / BL et / ou liste de colisage.....	106

2-2-8. Le règlement des achats locaux par chèque.....	106
2-2-9. Existence d'une signature et du cachet de la société fournisseur.....	106
2-2-10. L'aménagement des magasins.....	107
2-2-11. L'existence d'inventaires inopinés.....	107
3. Contrôle de l'application permanente des procédures (test de permanence).....	107
3-1. Test sur les DA (demandes d'achats).....	107
3-2. Test sur l'existence d'un fichier fournisseurs et sa mise en concurrence.....	109
3-3. Test sur les commandes, rapprochement et mode de règlement.....	110
3-4. Test sur l'aménagement des magasins.....	112
3-5. Test relatif à l'inventaire physique.....	113
4. Analyse des faiblesses et recommandations.....	115
4-1. Faiblesses de conception.....	115
4-2. Faiblesses d'application.....	116
4-2-1. Recommandations par rapport aux faiblesses de conception.....	116
4-2-2. Recommandations par rapport aux faiblesses d'application.....	119
Conclusion générale	122
Bibliographie	124
Liste des tableaux et figures	127

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
A.I.C.P.A	American Institute of Certified Public Accountants
AACIA	Association des Auditeurs et Consultant Internes Algériens
APPROS	Approvisionnement
ATH	Association Technique d'Harmonisation
BC	Bon de Commande
BL	Bon de Livraison
BR	Bon de Réception
CA	Chiffre d'Affaires
CEBS	Comité Européen des Superviseurs Bancaires
COCO	Criteria of control
COSO	Committee of Sponsoring of the Treadway COMMISION
DA	Demande d'Achats
Da	Dinar Algérien
DAP	Directeur des Approvisionnements
DC	Directeur commercial
DFC	Direction des Finances et Comptabilité
DG	Directeur Général
DR A	Directeur des Achats
DRH	Direction des ressources humaines.
DSI	Direction des Systèmes d'Information.
F.R.A.P	Feuille De Révélation Et D'analyse De Problèmes
FA	Facture
IAASB	International Auditing Assurance Standard Board.
IFACI	Institut Français De L'audit et de Contrôle

IIA	Institute of Internal Auditor
ISO	International Organization for Standardization
LSF	Loi de Sécurité Financière.
NA	Non applicable
NF	Normes de Fonctionnement
NQ	Normes de Qualification
OCD	Obligation Cautionnée de Douane
QCI	Questionnaire de Contrôle Interne
RI	Risque Inhérent
RND	Risque de Non Contrôle
RS	Responsable de stock
SCF	Système Comptable et Financier.
SCI	Système de Contrôle Interne
SOX	Sarbanes Oxley
SPA	Société Par Action
T.F.F.A	Tableau des Forces Et des Faiblesses Apparentes
TCO	Tableau Comparatif des Offres
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
UHT	Ultra Haute Température

Introduction générale

Introduction générale

Le contrôle interne a pris une ampleur importante au cours de ces dernières années au sein de toutes les organisations à travers le monde. La montée en puissance des entreprises multinationales avec la généralisation de la mondialisation voire même la globalisation de l'économie, a poussé les acteurs économiques à chercher de plus en plus d'avantages concurrentiels leur permettant de suivre les évolutions du marché. Un système de contrôle interne efficace peut former un avantage concurrentiel important pour l'entreprise, quel que soit sa taille ou le secteur dans lequel elle évolue. Plusieurs entreprises ont donc compris qu'il ne suffirait pas d'avoir un dispositif de contrôle, mais il faut qu'il soit efficace et efficient pour qu'il puisse assurer son rôle de facteur de succès et d'avantage concurrentiel.

Avec l'apparition de plusieurs scandales financiers qui ont, entre autres, pour causes des défaillances et faiblesses du contrôle interne, l'importance de l'efficacité du système de contrôle n'est plus justifiée seulement par la concurrence mais également par les lois et réglementations et par le rôle qu'il assure dans la sauvegarde et la survie de l'organisation. Les contraintes et les menaces s'accumulent pour générer un flux ininterrompu de réorganisations, de refontes des processus, de plans d'actions et de procédures palliatives. Ces contraintes et ces menaces, de toutes natures, relèvent de domaines variés qui vont du réglementaire au droit international, en touchant également les domaines technique, normatif ou sécuritaire. Les performances des entreprises peuvent en être gravement impactées. Dès lors, se conformer à toutes les obligations sans affecter son niveau de performance est devenu un enjeu majeur.

Le contrôle interne est une démarche visant à améliorer la capacité des entreprises et de leur management à gérer les contraintes, fédérer les actions et renforcer la gouvernance et le pilotage de l'entreprise. Il apporte aux dirigeants une réelle aide à la décision, permettant d'agir sur tous les leviers d'amélioration des performances de l'entreprise, et devient ainsi un véritable instrument de création de valeur.

Un contrôle interne efficace et efficient reste orienté sur l'atteinte des objectifs majeurs de l'entreprise.

En Algérie, la notion de contrôle interne semble être encore méconnue voire même ignorée

dans certaines PME qui se trouvent en position de surmonter plusieurs dilemmes, tels que, la transgression ou la surveillance des contrôles par la direction, puisque, le fait que les responsabilités soient concentrées dans les mains des hauts dirigeants peut accroître le risque de fraude découlant de la transgression des contrôles par ces dirigeants. La séparation des tâches dans une petite société n'est pas respectée et il arrive souvent que les membres de la direction et les autres employés assument de multiples rôles, par conséquent, la séparation des tâches qui est l'un des éléments clef du contrôle interne est généralement limitée au sein de ces établissements.

Intérêt du sujet

Notre choix de travailler sur ce sujet, s'explique par le fait que le contrôle interne est actuellement un outil de gestion en pleine mutation contribuant à la maximisation de la valeur ajoutée dans une entité, et l'une des conditions essentielles de la sincérité, de la fidélité, de la régularité et de la valeur probante de la comptabilité.

Objectif de la recherche

Ce travail de recherche consiste à évaluer les procédures du système de contrôle interne du cycle Achats/Fournisseurs (approvisionnements) de l'entreprise « CO.G.B LA BELLE ».

La problématique qui a constitué notre point de départ est la suivante :

Dans quel cas et comment une entreprise apprécie-t-elle les procédures du système de contrôle interne du cycle achat-fournisseur (approvisionnements) ?

De façon spécifique, on peut se poser les questions suivantes :

-Comment la prise en compte des risques et faiblesses des procédures du système de contrôle interne peut-il favoriser l'atteinte des objectifs du contrôle interne au niveau de l'entreprise COGB labelle ?

-Quelle est la démarche utilisée pour évaluer le système du contrôle interne du cycle Achats/Fournisseurs (approvisionnements) de l'entreprise COGB labelle ?

-Quelle amélioration pouvons-nous proposer pour pallier à ces faiblesses ?

Dans un premier temps, nous avons proposé à ces questions, les réponses suivantes qui nous ont servies d'hypothèse pour aboutir à l'étude en question :

- L'efficacité d'une entreprise est assurée principalement par la mise en œuvre d'un système de contrôle interne satisfaisant ;

- Le contrôle interne résulte d'une planification, d'une organisation et d'une gestion convenable de la direction.

Pour répondre aux questions déjà posées, nous avons orienté notre thème de mémoire sur :

« L'évaluation de l'efficacité des procédures du système de contrôle interne du cycle Achats /Fournisseurs (Approvisionnements) ».

L'objectif principal de notre travail de recherche est de vérifier si le contrôle interne du cycle approvisionnements de la « CO.G.B LABELLE » permet, dans la mesure du possible, d'éviter les risques de fraudes et d'erreurs involontaires pouvant entacher la fiabilité de ses états financiers et de s'assurer de son efficacité.

Notre travail comprendra plusieurs sous objectifs qui nous permettront de :

- décrire les composantes du système de contrôle interne ;
- montrer la démarche d'évaluation du contrôle interne ;
- évaluer le système de contrôle interne du cycle Achats/Fournisseurs ;
- présenter les risques liés au contrôle interne ;
- analyser les faiblesses et proposer des recommandations.

Ce travail revêt, à notre avis, un certain intérêt à plusieurs niveaux :

- D'abord, pour la « LA CO.G.B LABELLE », qui trouvera des moyens de pallier les insuffisances du contrôle interne, et ainsi de maîtriser les risques liés au cycle achats/fournisseurs (approvisionnements) ;
- Ensuite, en ce qui nous concerne, ce travail va nous permettre en tant qu'étudiants en fin de cycle d'enrichir sans aucun doute la formation théorique reçue et d'appréhender l'importance d'évaluer le système de contrôle interne dans une entreprise ;
- Enfin nous espérons que notre stage pratique au sein de la « CO.G.B LABELLE » va enrichir la riche documentation déjà existante sur l'évaluation des systèmes de contrôle interne.

Méthode de travail

Pour parvenir à cette finalité, nous nous sommes fixés une méthode de travail qui a consisté dans un premier temps à fréquenter des bibliothèques qui nous étaient accessibles ; et dans le second temps, une recherche empirique par l'étude d'un cas d'une entreprise en l'occurrence la CO.G.B LABELLE.

En effet, dans le souci d'apporter des éléments de réponses aux multiples questions que nous venons de poser, notamment la principale, nous avons, en plus des cours qui nous ont été dispensés, effectué des recherches sur différents sites web et consulté la documentation

disponible au niveau des bibliothèques pour enrichir nos connaissances sur le thématique de notre recherche.

C'est dans ce cadre, que s'inscrit le présent Mémoire. En effet, l'objectif de ce dernier est de fournir dans le premier chapitre des concepts de base du contrôle interne. Le second chapitre, porte sur l'évaluation du système de contrôle interne, et dans un troisième chapitre, consacré à la présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et l'évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement. Enfin le quatrième chapitre consacré à notre cas pratique, qui repose sur l'évaluation des procédures du système de contrôle interne du cycle approvisionnements de l'entreprise « CO.G.B LABELLE ».

***Chapitre I : Concepts
de base du contrôle
interne***

Chapitre I : Concepts de base du contrôle interne

Dans ce chapitre, nous allons décrire tous les concepts qui entourent le contrôle interne du cycle achats/fournisseurs à travers ses définitions et objectifs, ses composantes et de faire ressortir la spécificité de celui des entreprises agroalimentaires.

Section 1 : Définitions, causes d'instauration et objectifs de contrôle interne

Avant de parler des objectifs du contrôle interne, il est indispensable pour nous de définir ce concept et de voir pourquoi les nouveaux dirigeants ont lui donner tant d'intérêts.

1. Définitions

Nous retenons dans ce cadre, cinq définitions formulées respectivement par le système comptable financier en Algérie, l'American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A), l'Ordre des Experts Comptables Français, le Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) et l'International Auditing Assurance Standard Board (IAASB).

1-1. Système comptable financier en Algérie

Le système comptable financier algérien a définis le contrôle interne comme étant « *un processus mis en œuvre par la direction, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs ci-dessus énoncés.*

- *L'environnement de contrôle ;*
- *L'évaluation et la maîtrise des risques ;*
- *Les activités de contrôle ;*
- *L'information et la communication ;*
- *Le pilotage. »⁽¹⁾*

1-2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1949)

La définition du contrôle interne selon American Institute of Certified Public Accountants est la suivante : « *Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler*

¹SCF 2010 : Système comptable financier. Consulté le 05 mars 2013.

l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction. »⁽²⁾.

1-3. Ordre des Experts Comptables Français (1977)

L'Ordre des Experts Comptables Français (1977) définit le contrôle interne comme étant « *un ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, l'application des instruments de la direction et 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.* »⁽³⁾

1-4. Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (1992)⁽⁴⁾

The Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission définit le contrôle interne comme suit : « *Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes* :

- *La réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- *La fiabilité des informations financières ;*
- *La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »*

1-5. International Auditing Assurance Standard Board (IAASB)

« *Le contrôle interne est un processus conçu, mis en place et supervisé par les personnes constituant le gouvernement d'entreprise, la direction et autre personnel, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une entité en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité avec les textes législatifs et réglementaires applicables.* »⁽⁵⁾

Toutes les définitions formulées ci-dessus s'accordent à dire que le contrôle interne est un dispositif ou bien même un ensemble de mécanismes mis en place par l'entité pour sécuriser

² <http://www.aicpa.org/Pages/Default.aspx>. Consulté le 09 mars 2013.

³ <http://www.experts-comptables.fr/>. Consulté le 09 mars 2013

⁴ <http://www.coso.org/> « Groupe de travail né des suites de la Commission Treadway en 1992 ; Ce groupe a donné son nom au référentiel de contrôle ». Consulté le 15 mars 2013

⁵ Paragraphe 4 © de la norme ISA « International standard of Auditing » 315 publiée par l'IAASB qui est une commission permanente à l'IFAC « International Federation of Accountants » chargée d'analyser les pratiques d'audit dans le monde.

son environnement, solidifier son système d'information interne et protéger son patrimoine tout en respectant la réglementation en vigueur.

2. Les causes d'instauration d'un système de contrôle interne

Le contrôle interne est en effet un concept très ancien qui a connu un regain d'actualité au début des années 2000 avec la multitude des scandales financiers et des fraudes dans le monde.

2-1. Les scandales financiers les plus connus

Parmi les scandales financiers les plus connus on peut citer :

2-1-1. L'affaire ENRON (Passet et Liberman, 2002) ⁽⁶⁾

Cette entreprise gonflait artificiellement ses profits tout en masquant ses déficits en utilisant une multitude de sociétés écrans et en falsifiant ses comptes. Le but était, ni plus ni moins que de gonfler la valeur boursière. L'éclatement de la bulle a précipité non seulement l'entreprise ENRON mais aussi le cabinet d'audit Arthur Andersen qui était son complice.

2-1-2. L'affaire KERVIEL (2009) ⁽⁷⁾

Jeudi le 24 janvier 2008, le PDG de la Société Générale annonce que la banque a été victime d'une fraude lui faisant perdre près de 5 milliards d'euros, l'auteur de cette fraude était le courtier Jérôme KERVIEL. Dans un document détaillant les propositions du Comité Européen des Superviseurs Bancaires (CEBS), pour mieux maîtriser les risques liés aux activités de marché des banques, les superviseurs ont constaté que "La défaillance des mécanismes de gouvernance interne, à de multiples niveaux, a été la cause principale de l'événement lié aux opérations de marché non autorisées survenues au sein de la Société Générale début 2008".

2-1-3. Scandales financiers en Algérie ⁽⁸⁾

Tout comme les autres pays du monde, l'Algérie n'a pas été épargnée par les scandales financiers. Ces scandales constituent pour leur majorité des violations de lois régissant le secteur dans lequel évoluent les entreprises concernées, mais aussi des comportements illégaux vis-à-vis des règles et directives au sein même de ces entreprises. Citons pour exemple les affaires Khalifa, BADR, Fond Koweïtien, BCIA, Sonatrach et autres.

⁶http://www.psteger.free.fr/capitalisme_financier/enron.htm . Consulté le 19 mars 2013

⁷<http://www.lefigaro.fr/economie/affaire-kerviel.php> . Consulté le 20 mars 2013

⁸<Http://www.algerie-dz.com/forums/archive/index.php/t-23432.html.les-scandales-financiers-en-algerie-menacent-la-securite-nationale>. Consulté le 22 mars 2013.

Ces phénomènes qui ont touché un grand nombre d'entreprises, y compris dans les pays qui sont classés comme leader en matière d'audit et de contrôle, prouve toute l'importance et la difficulté à mettre en place ces deux dispositifs de manière efficace. Quoiqu'il en soit, le rôle que joue l'État dans ce domaine est prépondérant, à l'exemple des États-Unis qui, à la suite des nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises Américaines à la fin des années 90 et au début des années 2000, et qui ont conduit le législateur à mettre en place de nouvelles règles telles que la loi du 31 juillet 2002 dite Sarbanes Oxley aux États-Unis, la loi de sécurité financière (LSF) en France.

- **La loi Sarbanes-Oxley (SOX)** ⁽⁹⁾

Cette loi, impose aux sociétés cotées de nouvelles règles :

- Chaque rapport annuel contient un rapport sur le contrôle interne ;
- Les auditeurs doivent faire une attestation, dans leur rapport, sur l'évaluation du contrôle interne.

- **La loi de sécurité financière (LSF)** ⁽¹⁰⁾

Cette loi, impose aux sociétés anonymes et aux sociétés faisant appel à l'épargne publique de nouvelles règles :

- Le président du conseil d'administration ou le président du conseil de surveillance rend compte dans un rapport des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par la société.
- Le ou les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint à leur rapport leurs observations sur les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Qu'en est-il en Algérie ? A-t-elle pris les dispositions légales nécessaires en matière de Contrôle Interne dans les entreprises Algériennes ? Celles-ci se réfèrent-elles à un référentiel spécifique ou appliquent-elles leur propre dispositif ?

En Algérie, l'audit interne, a longtemps été confiné au niveau de la fonction comptable et financière. Devenu obligatoire dès 1988 (article 40 de la loi 88/01 du 12 janvier 1988) dans toutes les EPE (Entreprises publiques économiques), elle est devenue ensuite facultative. Elle reste, toutefois, fortement recommandée par les professionnels, notamment les adhérents de

⁹Soxlaw, Sarbanes-Oxley Act Section 404, Summary of Section 404.

¹⁰ Legifrance.gov.fr, Loi n° 2003-706 du 1 août 2003 de sécurité financière, (Art L.225-37 / Art 225-68 / Art 117)

l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (A.A.C.I.A)⁽¹¹⁾, qui a réussi à créer les déclics d'intérêts nécessaires auprès des managers nationaux et a amorcé de ce fait une démarche de légitimation de ses rôles au seul service des entreprises du pays.

Ce nouveau regain d'intérêt manifesté par les managers nationaux, s'explique par l'universalité de l'audit interne qui est avant tout, une fonction normée et dont les retombées positives (évaluation et pertinence du contrôle interne, maîtrise des risques, valeur ajoutée engrangée) sont induites par la présence diffusée des bonnes pratiques de l'audit interne au niveau des différentes structures de l'entreprise. Les entreprises algériennes ont compris qu'elles ne peuvent se permettre le luxe de vivre en marge des évolutions mondiales car l'audit interne est au centre des enjeux économiques.

Par ailleurs, les enseignements tirés de l'étude A.A.C.I.A/ Deloitte menée en 2005/2006, permettent de relever que l'audit interne en Algérie a une grande marge de progression même si des évolutions s'inscrivant désormais dans une dynamique de changement qualitatif commencent à se manifester, notamment sous la pression de « *la vague de privatisation des entreprises publiques économiques (qui) a induit un besoin de contrôle renforcé sur la performance des entreprises* »¹².

3. Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne comporte plusieurs objectifs à savoir :

3-1. Objectifs généraux

D'après les définitions précédentes du contrôle interne, nous pouvons déduire cinq (05) objectifs principaux à savoir :

- l'optimisation des ressources ;
- la prévention et la détection des erreurs et des fraudes ;
- l'intégrité et la fiabilité des informations ;
- la sauvegarde des actifs ;
- le respect des directives.

¹¹« La survie de l'entreprise se marchande tous les jours», interview de Mr Mohamed Meziane,Président de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (A.A.C.I.A), réalisé par S. Boudjemâa.Article posté le 18 novembre 2008 sur <http://sboudjemaa.unblog.fr/2008/11/18/audit-interne/>

¹² Ibid

3-1-1. L'optimisation des ressources⁽¹³⁾

Il s'agit de savoir si les moyens utilisés par l'entreprise pour sa croissance et sa prospérité le sont de manière optimale, donc il s'agira de connaître le degré d'efficacité des ressources.

3-1-2. La prévention et la détection des erreurs et des fraudes

Elle constitue l'essence du contrôle interne car l'entreprise cherche toujours à se couvrir des risques inhérents à son activité. Pour cela l'entreprise évalue ces risques à travers ces différentes étapes :

-l'identification du risque inhérent ;

-l'évaluation de l'impact et de la probabilité de survenance des événements au moyen d'une méthodologie rigoureuse et reconnue ;

-la cartographie des risques.

De ce fait, cette activité constitue une étape supplémentaire permettant d'aboutir à l'image fidèle des états financiers de l'entreprise.

3-1-3. L'intégrité et la fiabilité des informations⁽¹⁴⁾

L'image de l'entreprise est reflétée par les informations qu'elle donne à l'extérieur concernant ses activités et ses performances. On peut accepter qu'il est logique voir normal, de verrouiller le mécanisme permettant l'obtention de ces informations afin qu'elles ne soient pas entachées d'erreurs ou d'omission.

En définitive, le contrôle interne doit permettre d'obtenir des informations fiables, exhaustives, pertinentes et disponibles dans les délais requis dans le cadre du processus décisionnel de l'entreprise.

3-1-4. La sauvegarde des actifs⁽¹⁵⁾

L'existence d'un bon système de contrôle interne doit viser la préservation du patrimoine de l'entreprise, à savoir la sécurisation non seulement de ses biens mais aussi de son endettement, la sauvegarde de ses ressources humaines, de sa technologie et de son image.

¹³ RENARD Jaques, Théorie et pratique de l'Audit Interne, Les éditions d'organisation, Paris, 2004, P138.

¹⁴RENARD Jaques, Op.cit., P 139.

¹⁵ BENEDICT / KERAVEL (Guy, René), Évaluation du contrôle interne, édition Comptables Malesherbes, Paris, 1996, P13.

3-1-5. Le respect des directives⁽¹⁶⁾

Il s'agit de l'ensemble des dispositions législatives, réglementaires, conjoncturelles ou individuelles qui si elles sont respectées permet d'éviter les failles, les erreurs ou des insuffisances.

3-2. Les objectifs spécifiques au cycle achats/fournisseurs

D'après BECOUR et BOUQUIN ⁽¹⁷⁾, les objectifs de ce cycle sont la réduction du coût d'achat des approvisionnements, l'obtention d'une meilleure flexibilité, l'amélioration de la sécurité des approvisionnements en cas de pénurie, la diversification des sources d'approvisionnement, l'augmentation ou repositionnement du référencement.

Le contrôle de ce cycle a pour but de s'assurer à long terme que l'entreprise a établi une politique d'achat de tous les niveaux, décrite par un document communiqué aux fournisseurs en amont, de vérifier que les mode de coordinations entre la fonction d'achat et les utilisateurs permettent de penser que les priorités stratégiques sont respectées lorsque la fonction achat fait appel et procède à la prévision des volumes à approvisionner. A moyen terme, il doit veiller d'une manière générale à l'existence d'une formalisation en harmonie avec la ou les politiques mises en place. Et enfin à court terme veiller à l'examen des outils de prévision qui gouvernent les demandes d'achat, à l'analyse de la qualité des informations utilisées dans les estimations des besoins. Le cycle achats/fournisseurs s'articule autour des principales fonctions suivantes :

- Budgétisation (suivi des engagements) ;
- Expression des besoins ;
- Sélection des fournisseurs ;
- Passation de commande-relance ;
- Réception des articles ;
- Traitement des factures (contrôle) ;
- Comptabilisation : enregistrement-paiement.

Le tableau ci-après présente pour chacune des fonctions opérationnelles les principaux objectifs du contrôle interne.

¹⁶ RENARD Jacques, Idem, P140.

¹⁷ BECOUR Jean Charles & BOUQUIN Henri, Audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité, Edition Economica, Paris, 1996, P 418.

Tableau n° 01 : Les objectifs du contrôle internes dans les fonctions principales du cycle achats/fournisseur (approvisionnement)

Fonctions	Objectifs du contrôle interne
Budgetisation	S'assurer que les dépenses sont effectuées dans les limites du budget et qu'aucun dépassement n'est possible sans autorisation.
Expression des besoins	S'assurer que : - les demandes d'achat établies par les demandeurs expriment des besoins initialement prévus ou expressément acceptés par la direction ; - que les besoins sont exprimés par les personnes habilitées et approuvés par leurs responsables du service.
Sélection des fournisseurs	- le choix du fournisseur est effectué conformément aux critères de qualité, délais, prix définis par la direction ; le choix n'est pas guidé par des données subjectives (parenté, intérêt et habitudes).
Passation des commandes	- les commandes sont passées sur la base stricte des besoins de l'entreprise et par un ou des responsables autorisés par la direction ; les commandes sont signées par des personnes ayant des pouvoirs de signatures ; elles sont suivies de manière individuelle et que des relances systématiques sont faites en cas de retard dans les livraisons.
Réception des commandes	S'assurer que : - les articles livrés ont fait l'objet d'une commande ; - la livraison corresponde aux stipulations de la demande (quantité, références des articles, qualité et délai).
Comptabilisation : enregistrement-paiement	S'assurer que : - les factures font l'objet d'une comptabilisation et d'un classement correct dans les délais raisonnables ; - les dettes fournisseurs sont rapidement reportées dans les comptes individuels concernés ; - seules les factures correspondant à des livraisons effectives et échues font l'objet de règlement; - les risques de double règlement sont inexistantes ; - les règlements font l'objet d'une comptabilisation rapide dans les comptes de fournisseurs concernés.

Source : Réalisé par nos soins à partir des travaux réalisés par BECOUR et BOUQUIN.

Section 2 : Les composantes, acteurs et référentiels du contrôle interne

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 communiqués 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 dispose d'un ensemble d'acteurs et de composantes qui vont assurer l'efficacité de sa mise en place.

1. Les composantes du contrôle interne

La description des composantes permettra de mieux comprendre le contrôle interne, selon le COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), le contrôle interne est composé de cinq éléments interdépendants à savoir :

- L'environnement de contrôle ;
- Le Système de gestion des risques ou évaluation des risques ;
- L'Activité de contrôle ;
- Le Système d'information
- La Surveillance des systèmes de contrôle interne

1-1. L'environnement de contrôle⁽¹⁸⁾

Ce composant constitue le fondement de tous les autres composants du contrôle interne. L'environnement de contrôle est le « milieu » dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il contient notamment l'intégrité et les valeurs éthiques d'une organisation, la philosophie et le style de la direction, la manière dont les compétences et les responsabilités sont attribuées.

Et on entend par environnement :

- un environnement physique ;
- un environnement juridique (contrats d'embauche...) ;
- le mode de gestion.

¹⁸ PRICE WATERHOUSE COOPERS, (2004), Évaluation contrôle interne et gestion des risques opérationnels, n°657, banque magazine.

1-2. Système de gestion des risques⁽¹⁹⁾

Toute organisation s'expose à une multitude de risques tant externes qu'internes. L'analyse de risque est le processus qui identifie et évalue ces risques par rapport aux objectifs de l'organisation et forme dès lors la base pour le contrôle des risques. La multiplication des risques liés au contrôle interne est probablement plus importante en ce qui concerne les systèmes d'information que d'autres secteurs de l'organisation. L'entreprise doit être consciente des risques et mettre en place des mécanismes permettant de les gérer.

1-3. Les activités de contrôle⁽²⁰⁾

Il s'agit de s'assurer que les normes et procédures mises en place par le management en vue de maîtriser les risques et d'atteindre les objectifs, sont exécutées efficacement à tous les niveaux ;

- des examens à haut niveau,
- un contrôle approprié de chaque département,
- des contrôles physiques,
- un système précis d'approbation et de délégation,
- un système rigoureux de vérification.

1-4. Le Système d'information⁽²¹⁾

Ce composant, vise à assurer que l'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais appropriés afin que l'ensemble du personnel puisse assumer ses responsabilités.

Pour cela, ces systèmes d'information doivent garantir que toutes les informations importantes sont collectées de manière fiable et ponctuelle et diffusées convenablement.

Par exemple, le système d'information intervient en support pour identifier et communiquer des événements significatifs à l'aide du courrier électronique ou des systèmes d'aide à la décision.

L'information doit être :

¹⁹ BARTHELEMY B, COURREGES Ph, Gestion des risques, Edition d'Organisation, 2ème éd, 2004, P112.

²⁰ RENARD Jacques, Op.cit., P151.

²¹ COOPERS & LYBRAND, La nouvelle pratique de contrôle interne, les éditions d'organisation, 2000, Paris, P 28.

- Disponible ;
- Intègre ;
- Confidentielle ;
- Tractable

1-5. Surveillance des systèmes de contrôle interne ⁽²²⁾

Les systèmes de C.I doivent eux-mêmes être contrôlés afin que soient évaluées, dans le temps, les performances qualitatives.

Pour cela, il convient de mettre en place un système d'activité de contrôle permanent ou de procéder à des audits périodiques, ou encore de combiner les deux méthodes.

- Le système d'activité de contrôle permanent s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués par le management et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres techniques appliquées par le personnel à l'occasion de ses travaux.

- Les activités d'audit périodiques dépendront essentiellement de l'évolution des risques et de l'efficacité du processus de surveillance permanente. Les faiblesses du C.I. doivent être portées à l'attention de la hiérarchie, les lacunes les plus graves devant être signalées aux dirigeants et au conseil d'administration.

De plus en plus il est recommandé de créer deux structures indépendantes pour gérer ces activités quand l'entité en question a une certaine taille.

2. Les acteurs du contrôle interne ⁽²³⁾

Nous retenons dans ce cadre six acteurs essentiels du contrôle interne à savoir :

2-1. Le management

Qui est directement responsable du dispositif, responsabilité ultime de la direction générale et responsabilité déléguée, en cascade, à chaque responsable hiérarchique ?

2-2. Le conseil d'administration (ou conseil de surveillance)

Il a pour rôle de guider la direction générale, fournit des conseils, joue un rôle dans la fixation des objectifs et dans la stratégie. Il supervise et peut communiquer avec les auditeurs internes

²²http://atos.net/en-us/Investors/fr-fr/Le_Groupe/Controle_interne/default.htm

²³ DUBUIS Hervé, Contrôle interne et évaluation des risques, Support de cours IFACI Formation, P 8.

et externes. Il peut être assisté, le cas échéant, par des comités ad hoc (comité d'audit, comité des risques, comité des comptes, comité des rémunérations...)

2-3. Le comité d'audit

Recommandé par le Treadway commission. C'est une structure qui a connu un large développement en France, après les travaux des commissions Vienot (1995 puis 1999) Bouton (2002). Composé, de préférence, d'administrateurs indépendants afin d'assurer également l'indépendance des auditeurs internes vis-à-vis du management, ce comité approuve la politique et le plan d'audit interne et il bénéficie du résultat des missions d'audit, en particulier sur l'éclairage donné en matière de contrôle interne.

2-4. Les cadres financiers

Directeurs financier, directeurs des services comptables et contrôleurs de gestion, ont pour responsabilité la fiabilité de l'information financière, le suivi et analyse des performances, la surveillance indirecte des activités, par le biais du suivi des évolutions et des variations des postes et situations comptables. Les cadres financiers ont pour rôle également la prévention et détection d'informations financières falsifiées, la contribution aux processus de détermination des objectifs, d'analyse de risques et de prise de décision. Ils ont un rôle majeur dans la communication financière et comptable.

2-5. Les fonctions supports⁽²⁴⁾

La DRH (direction de ressources humaines): est chargée de la mise en place des chartes d'éthique et de codes de bonne conduite, de la politique de gestion des ressources humaines et des compétences et des délégations de pouvoirs.

La DSI (Direction des systèmes d'informations) : s'assure de la prise en compte effective des problématiques de contrôle interne dans les phases de développement et de maintenance des applications. Elle apporte sa contribution aux outils spécifiques à chacune des composantes de contrôle interne (en particulier : objectifs et suivi de leur atteinte, management et maîtrise des risques, activités de contrôle, information / communication, pilotage).

La direction juridique : s'assure de l'atteinte de l'objectif de conformité aux lois et règlements.

²⁴ DUBUIS Hervé, Op.cit., Page 9.

2-6. Les autres membres du personnel

Ils ont une responsabilité permanente, dans la cadre du poste tenu, à mentionner dans les définitions de fonction. Il devrait également exister lors de double responsabilité, une définition claire de ses responsabilités par le biais de réalisation de contrôles dans le cadre des alertes vis-à-vis du supérieur hiérarchique.

2-7. Les auditeurs internes

Les auditeurs internes sont chargés de l'examen et de l'évaluation du caractère suffisant et de l'efficacité du contrôle interne, de l'évaluation qualitative des performances (audit d'efficacité/ performance complémentaire à l'audit de conformité/régularité). Ils doivent donner dans le cadre de leurs missions d'audit des recommandations d'amélioration. La condition d'indépendance par rapport aux activités auditées doit être obligatoirement remplie, c'est pour cela qu'il ne faut aucune implication de la part des auditeurs internes dans la mise en place ou le maintien du système de contrôle interne.

2-8. Les tiers

Qui représentent des éléments hors du système de contrôle interne, que sont les auditeurs externes chargés de l'évaluation de l'information financière et de la conformité aux règles. En plus de la certification des états financiers et ils donnent une opinion sur les dispositifs de contrôle interne contribuant à l'élaboration de l'information financière. Les tiers peuvent être représentés par les législateurs et autorités de tutelle, qui ont pour rôle l'établissement des règles et le contrôle de leur application. Ajoutés à ceux-ci les clients et fournisseurs, et leur rôle d'alerte, ainsi que les analystes financiers et la presse qui ont, par moments, une vision extrême et souvent publique, relativement importante.

3. Référentiels de contrôle interne

Étant donné l'ampleur qu'ont pris les scandales financiers aux Etats-Unis, les meilleures compétences et expertises ont été mises impliquées dans la recherche en 1980, à la demande du sénateur américain Treadway. Une étude a été menée et a abouti à l'émergence du modèle COSO qui a vu le jour en 1992, servant de référentiel de Contrôle Interne aux Etats-Unis et dans d'autres pays postérieurement. Ainsi s'est créée la « Commission Treadway », laquelle a constitué un comité universellement connu sous le nom de COSO « Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission ». Ce dernier a initié une réflexion en deux étapes le COSO1 dans les années 1980, et le COSO2 en 2004.

3-1. Le contrôle interne selon COSO1 ⁽²⁵⁾

Le COSO1 définit le contrôle interne de la manière suivante : « *Le contrôle interne est un procédé, mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation, à quelque niveau que ce soit, destiné à leur donner en permanence une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et réglementations en vigueur.* » Toujours dans une optique de bonne maîtrise des activités, le COSO1 retient 5 éléments essentiels et jugés nécessaires pour une bonne maîtrise des activités et constituant les conditions indispensables pour un bon contrôle interne :

- **L'environnement de contrôle** : traduisant la culture de l'entreprise, la philosophie et le style de management (intégrité et éthique). Une culture qui doit être favorable pour que la mise en place d'un contrôle interne satisfaisant ne rencontre pas d'obstacles.

- **L'évaluation des risques** : afin de bien les connaître pour être en mesure de les maîtriser. À ce niveau-ci la gestion au changement et la réaction face à ce dernier sont deux éléments fondamentaux de l'évaluation des risques après :

- Fixation des objectifs
- Identification et analyse des facteurs de risques
- Détermination de la manière dont les risques vont être gérés
- Maintenance d'un niveau de risque acceptable.

- **Activités de contrôle** : lesquelles regroupent les dispositifs spécifiques jugés nécessaires pour faire échec aux risques. Les activités de contrôle doivent être cohérentes avec l'évaluation des risques et par définitions avec les objectifs, elles doivent faire partie intégrante des processus de gestion de l'organisation. Elles sont d'autant plus efficaces qu'elles couvrent les 3 objectifs du COSO :

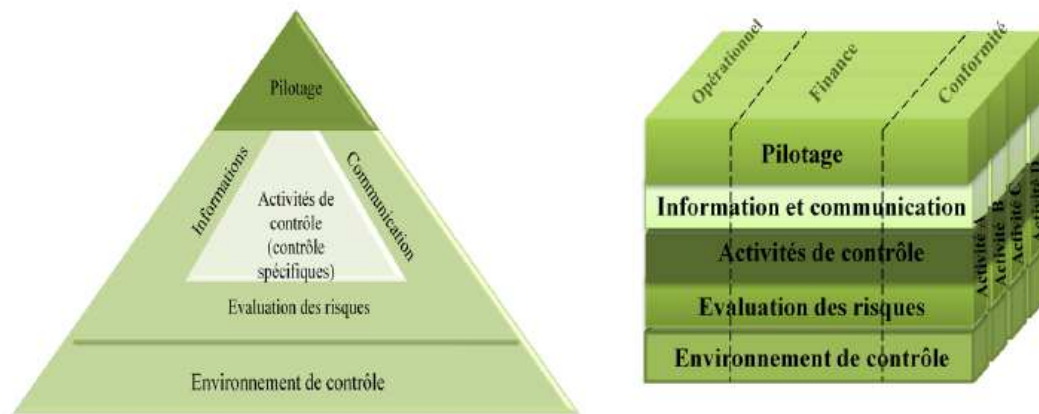
- Compléments et supports aux activités de contrôle
- Recueil et échange des informations pertinentes internes et externes
- Communication externe et interne
- **Information et communication** : satisfaisantes.

²⁵ SHICK Pierre, « Mémento d'audit interne » Méthode de conduite d'une mission d'audit, Éditions DUNOD, Paris, 2007, P 18.

Un **pilotage** de l'ensemble par chaque responsable à son niveau des opérations courantes et le suivi du processus de contrôle interne, en informant sur son mode de fonctionnement ainsi que de son adaptation.

Une première symbolique du COSO est représentée à gauche ⁽²⁶⁾ et une seconde des composantes du COSO1 à droite ⁽²⁷⁾ (représentation pyramidale puis cubique des différentes composantes) :

Figure n° 1 : Présentation du référentiel COSO1



Source : Présentation Deloitte Audit, Tax, Consulting et Corporate Finance.

3-2. Contrôle interne selon COSO2

À partir du COSO1, les différents éléments identifiés ont été affinés et complétés en approfondissant un point précis de la pyramide qui est : l'évaluation des risques. Il y a eu également une prise en compte des objectifs stratégiques qui conditionnent les trois autres types d'objectifs, ainsi le COSO2 marque un centrage sur le Management des risques ce qui fait passer le COSO de cinq à huit composantes, introduisant trois nouvelles composantes, axées sur les risques et leur gestion :

- Fixation des objectifs,
- Identification d'événements susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs,
- Traitement des risques (éviter, réduire, transférer, partager accepter).

Le COSO 2 a, ainsi, mis l'accent sur :

²⁶DUBUIS Hervé, IFACI Formation, Op.cit. P 12.

²⁷« Mettre en œuvre le contrôle interne dans un contexte réglementaire mouvant, Où en sont les entreprises ? » EricDugley, 13 décembre 2007. Présentation Deloitte Audit, Tax, Consulting et Corporate Finance.

- Un cadre de référence pour la gestion des risques complétant le cadre de maîtrise,
- L'introduction de la notion d'appétence et tolérance au risque,
- Le lien entre stratégie et gestion du risque,
- L'identification des événements représentant des risques et des opportunités,
- La notion de portefeuille des risques.

Le COSO 2 est représenté sous la forme cubique ci-dessous

Figure n° 02 : Présentation symbolique de COSO2⁽²⁸⁾



Source : IFACI Formation.

3-3. Le contrôle interne selon le COCO

Le COCO (Criteria Of Control), « Recommandations sur le contrôle » de l'institut canadien des comptables agréés en 1995, donne vingt critères sur le contrôle interne et le définit de la manière suivante : « *Elément de (l'organisation incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis en ensemble, aident à atteindre les objectifs.* »⁽²⁹⁾

Le COCO exprime les principes suivants : « *la personne accomplit une tâche en se fondant sur la compréhension du but de cette tâche (l'objectif à atteindre) et en s'appuyant sur sa capacité (informations, ressources, fournitures et compétences). Pour bien exécuter la tâche au fil du temps, la personne doit s'engager. Elle fait le suivi de sa performance et surveille l'environnement externe pour apprendre à mieux accomplir la tâche et à identifier les changements requis. Cela s'applique également à une équipe ou un groupe de travail. Dans*

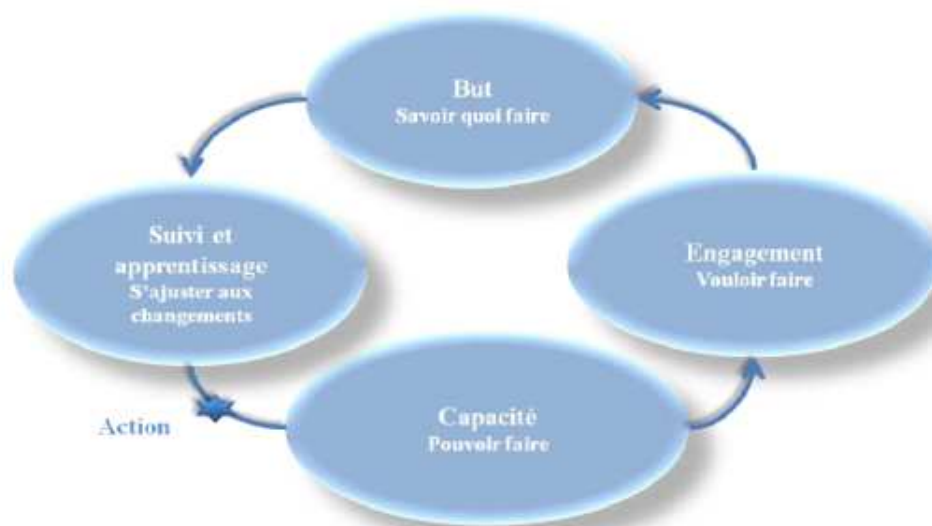
²⁸ DUBUIS Hervé, Op.cit., P 14.

²⁹ RENARD Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, 6^{ème} Edition aux EYROLLES, Paris, 2008, P 124.

toute organisation, le but, l'engagement, la capacité, le suivi et l'apprentissage sont les éléments essentiels du contrôle. »⁽³⁰⁾

Le COCO met l'accent sur les moyens mis en œuvre. Il met ainsi en évidence quatre éléments essentiels au contrôle cités au niveau de la définition précédente. Ces éléments peuvent être présentés de la manière suivante :

Figure n° 03 : Présentation schématique de COCO³¹.



Source : IFACI Formation

Section 3 : Éléments de base, dispositifs et limites du système de contrôle interne

Dans cette présente section nous découvrirons les éléments de base qui constituent le contrôle interne, les dispositifs mis en place et les limites du système de contrôle interne.

1. Éléments de base

Un bon système de contrôle interne est un système qui est adapté aux besoins de contrôle de l'entreprise. Le système à mettre en place ne doit donc pas être trop petit ou insuffisant par rapport aux besoins : l'entreprise pourrait alors subir des pertes importantes. Par ailleurs, si le système est beaucoup trop élaboré, l'entreprise engagerait inutilement des coûts.

Puisque les entreprises sont différentes, il est pratiquement impossible d'élaborer un système de contrôle interne type qui pourrait convenir à toutes les entreprises. Cependant, comme tous

³⁰SHICK Pierre, Mémento d'audit interne : Méthode de conduite d'une mission d'audit, Éditions DUNOD, Paris, 2007, P19

³¹DUBUIS Hervé, Op.cit., P 15.

les systèmes de contrôle interne s'appuient sur les mêmes principes de base en vue d'atteindre les mêmes objectifs, la structure de base d'un bon système de contrôle interne devrait s'appuyer sur les éléments suivants :

1-1. Une structure administrative adéquate⁽³²⁾

Une bonne structure administrative doit respecter les deux règles suivantes : la délégation et la coordination des tâches et des responsabilités et la séparation des fonctions incompatibles.

- **La délégation et la coordination des tâches et des responsabilités** : le fonctionnement harmonieux d'une entreprise passe par une certaine décentralisation des activités, en effet, toute tâche doit être placée sous la responsabilité d'une personne. Il est sûr que toute tâche ou activité sous responsable peut faire l'objet de négligence et donc vouer toute une organisation à l'échec. Le fait de rendre un employé responsable d'une tâche l'oblige à en rendre compte et, de ce fait améliorer les chances que la tâche soit accomplie. La délégation des tâches et responsabilités n'est pas le seul critère à prendre en considération pour le bon fonctionnement d'une entreprise, il paraît donc judicieux d'y associer une certaine coordination. Cette coordination se manifeste par l'accomplissement simultané ou successif des tâches et activités dans le temps. Ces différentes tâches et activités doivent être réalisées dans le contexte des objectifs fixés et cela dans les délais prévus.

- **La séparation des fonctions incompatibles**: la règle de séparation des fonctions incompatible, consiste à attribuer à des personnes ou à des services distincts, des fonctions qui, si elles étaient accomplies par la même personne ou le même service, favoriseraient les risques d'erreur, ou de fraudes.

Autrement dit, séparer les fonctions incompatibles signifie qu'on ne doit pas confier à une même personne ou un service la charge d'une opération dans toutes ses phases. La participation de plusieurs personnes à une même opération favorise la détection des erreurs tout en diminuant les risques de fraude.

1-2. Personnel qualifié⁽³³⁾

Un personnel qualifié diminue les risques d'erreur et contribue à l'efficience et à l'efficacité des opérations. Pour cela, tout un ensemble de mesure en vue de faciliter le perfectionnement du personnel doit être pris en considération, notamment :

- La mise en place d'une structure nécessaire à la sélection du personnel ;
- Le choix d'un personnel approprié aux tâches à combler ;

³²L. Collins, G. Vallin, Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, Edition DALLOZ, 1992, Paris, P387.

³³L. Collins, G. Vallin, Op.cit., P 388.

- L'établissement des critères de sélection par les responsables des services concernés ;
- Un plan de formation et de carrière (formation continue et promotion).

1-3. Un système comptable approprié

Il est impératif que l'entreprise ait un système comptable qui lui garantie dans une certaine mesure le traitement adéquat des opérations. Cela lui permet de recevoir des informations répondant à ses besoins en matière d'information. Le système comptable doit être fonction de l'envergure de l'entreprise, de la nature de ses activités et de la complexité de ses opérations. Elle doit pour cela tenir compte d'un certain nombre de règles de base notamment :

- L'utilisation d'un plan comptable ;
- L'utilisation des documents pré numérotés ;
- L'utilisation de documents simples pouvant servir à plusieurs fins ;
- L'utilisation d'un plus grand nombre possible de preuves de l'exactitude des opérations et de leur comptabilisation ;
- L'utilisation d'un manuel approprié ;
- Un processus d'autorisation des opérations.

1-4. Une documentation appropriée

La documentation que l'on doit retrouver dans l'entreprise comporte principalement la description des systèmes, l'ensemble des manuels de politique, de procédure et des documents relatifs à la description des tâches.

Ces documents doivent être non seulement mis à la disposition du personnel afin qu'il en soit informé mais doivent aussi faire l'objet de consignation pour faciliter une éventuelle solution à certains problèmes. Enfin, la documentation facilite le processus de recrutement du personnel, sert à son évaluation, et assure une répartition appropriée des tâches.

1-5. Un système d'autorisation et de supervision

Toute opération dans une entreprise doit être autorisée par le personnel du niveau hiérarchique approprié, le système de supervision comprend les mesures prises par l'entreprise pour s'assurer que chaque personne ou chaque service accomplit adéquatement sa tâche. Ce service doit englober tous les membres ou services d'un organisme car le fait d'exiger une autorisation systématique de toutes les opérations, assure dans certaines mesure que l'entreprise ne se trouvera pas devant d'importants engagements imprévus et que ses opérations ou activités s'inscriront dans le cadre de ses objectifs.

1-6. Une protection adéquate des biens

Les biens de l'entreprise doivent être protégés contre les pertes de toutes sortes.

Les moyens qu'on peut employer pour respecter ce principe sont :

- Rendre les employés responsables des biens qui leur sont confiés
- Souscrire des assurances suffisantes ;
- Restreindre l'accès aux biens ;
- Identifier les biens et procéder à leur dénombrement périodique si cela est possible;
- Établir une politique d'entretien des biens.

1-7. Un système d'autocontrôle

Contrairement aux petites entreprises où le propriétaire s'assure de la mise en application des contrôles mentionnés ci-dessus, au niveau des grandes entreprises, le propriétaire dispose de moins en moins de temps pour accomplir cette fonction et de la confie habituellement à certaines personnes. Ce transfert de responsabilité a donné naissance à une des fonctions de vérificateur interne.

2. Dispositifs du système de contrôle interne⁽³⁴⁾

Pour que le contrôle interne d'une entité soit efficace, des dispositifs doivent être réunis. Les principaux dispositifs de contrôle interne sont au nombre de six :

- Les objectifs ;
- Les moyens ;
- L'organisation ;
- Le système d'information ;
- Les méthodes et procédures ;
- La supervision.

2-1. Les objectifs⁽³⁵⁾

Les objectifs de l'entité ou d'activité doivent s'inscrire dans le cadre des objectifs généraux du contrôle interne déjà vus, et concourir à la réalisation des tâches attribuées aux responsables. En effet, l'adéquation entre les objectifs et mission est une condition majeure à remplir pour que les dits objectifs soient cohérents et pertinents. Ces mêmes objectifs doivent

³⁴ RENARD Jacques, Théorie et pratique de l'audit interne, 7^{ème} édition aux EYROLLES, Paris, 2009, P 169.

³⁵ Idem, P 170.

aussi être déclinés au sein du même niveau hiérarchique en sous-objectifs construits de façon pyramidale et traduite dans la réalité opérationnelle.

Enfin, les objectifs doivent être mesurables c'est à dire exprimé en valeur objectives à atteindre ou à dépasser, et suivi d'un système d'information adapté et adéquat.

2-2. Les Moyens⁽³⁶⁾

Les moyens mis en place par l'organisation doivent être corrélés avec les objectifs fixés en avance.

2-2-1. Les moyens humains

Il s'avère nécessaire de recruter des Hommes de qualité ayant des compétences nécessaires pour la réalisation des tâches qui leur sont assignés. L'organisation doit aussi se doter de moyens humains suffisants, et veiller à leur épanouissement par des programmes de formation professionnelle permanents.

2-2-2. Les moyens financiers

L'entreprise est tenue de se procurer des moyens financiers capables de lui permettre d'atteindre ses objectifs. De même ses derniers ne doivent pas être figés mais être en ligne avec les objectifs.

2-2-3. Les moyens techniques

Il est évident que pour atteindre les objectifs de l'organisation, celle-ci doit s'acquérir les moyens techniques industriels et de gestion appropriée. Également, ces moyens doivent être dosés en fonction des moyens humains et financiers.

2-3. Organisation

Toute entreprise doit disposer d'une structure et la direction s'emploiera à faire connaître de tous. Chacun saura dans quelles limites il exerce son autorité, et les risques d'empiétements seront éliminés.

Les plans d'organisation peuvent comprendre les éléments suivants :

- Une définition des objectifs permanents de l'entreprise ;
- L'organigramme de l'entreprise adapté à l'environnement et aux objectifs ;
- Une définition des responsabilités pour chaque activité ; il est indispensable pour déterminer le champ d'activité des différents membres de l'entreprise (définition de pouvoirs et règles de signatures).

³⁶ Ibid.

-Une description des postes indiquant l'étendue des responsabilités de chaque individu : Il s'agit d'analyser les tâches à accomplir dans chaque poste avec précision (qui fait quoi), et s'assurer de la séparation des tâches.

A ce même titre, il est important de signaler que dans une entreprise donnée et pour une opération donnée aucune personne ne doit remplir plus qu'une fonction essentielle. Il s'agit de:

-Fonction d'exécution : toute personne qui accomplit une tâche en suivant des consignes prédéterminées.

-Fonction d'autorisation : toute personne qui a le pouvoir de décider d'engager le patrimoine.

-Fonction d'enregistrement : toute personne dont la fonction réside dans l'enregistrement et la présentation valorisée des activités d'exploitation et des mouvements patrimoniaux.

-Fonction de contrôle : toute personne vérifiant les autres fonctions à priori ou à posteriori de manière exhaustive ou aléatoire.

2-4. Le système d'information

Une entreprise ne peut pas être gérée, dirigée ou maîtrisée si elle ne possède pas un système d'information (comptable et statistique). En effet, toutes les informations dont chaque responsable a besoin doivent être disponibles.

L'analyse du système d'informations doit entraîner l'observation des critères permettant de se prononcer sur sa qualité :

Les informations doivent :

-Concerner toutes les fonctions et non pas seulement relever de la comptabilité et l'informatique mais aussi de la sécurité, environnement, etc. ;

-Être fiables et leur qualité vérifiée ;

-Pouvoir suivre et mesurer tous les objectifs ;

-Être disponibles au moment où l'on a besoin ;

-Satisfaire les besoins des utilisateurs.

2-5. Méthodes et Procédures

C'est la définition de la façon dont les tâches doivent être accomplies depuis la naissance de l'événement jusqu'à son enregistrement comptable.

On retient ici la définition des méthodes et procédures, avancée par l'ordre des experts comptables (OEC), qui est la suivante : « *Par méthodes et procédures, il faut entendre principalement les consignes d'exécution des tâches, les documents utilisés, leur contenu, leur diffusion et leur conservation, les autorisations et les approbations, la saisie et le traitement des informations nécessaires à la vie de l'entreprise et à son contrôle* ». ⁽³⁷⁾

Elles doivent être :

- Écrites : les procédures orales même si connues de tous constituent en elles une faiblesse de l'organisation. En effet, l'informel surgit ici avec toutes déformations et pertes qui s'ensuivent;
- Simples : pour faciliter la compréhension et l'application ;
- Mises à jour régulièrement : afin d'éviter les discordances entre ce qui est écrit et appliqué ;
- Diffusées aux intéressés : les procédures ont davantage d'efficacité si elles figuraient dans des manuels de procédures transmis aux intéressés pour formaliser et faciliter le travail auquel ces derniers prennent part.

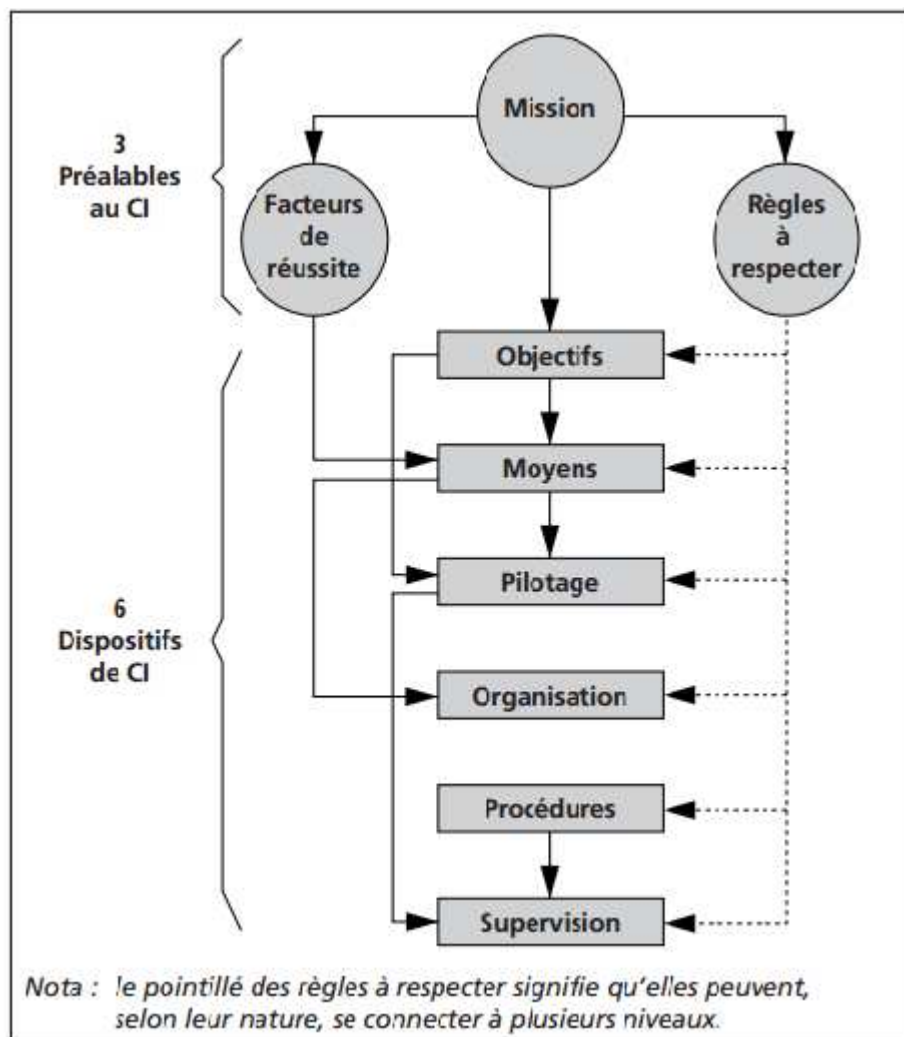
2-6. La Supervision

La supervision permet de mesurer les progrès de l'organisation. Elle permet également de s'assurer de la fiabilité des informations produites par ses systèmes de gestion.

L'objectif de la supervision est, en fait, d'examiner que les procédures sont correctement appliquées dans le respect des conditions déterminées. En plus de la fonction de vérification, la supervision remplit une fonction d'assistance des collaborateurs dans l'exécution de leurs travaux.

³⁷ L'ordre des experts comptables (OEC).

Figure n° 04 : Les dispositifs du système de contrôle interne⁽³⁸⁾



Source : RENARD Jaques, Théorie et pratique de l'audit interne

3. Les limites du contrôle interne⁽³⁹⁾

Il faut toujours garder à l'esprit que tout SCI, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable à la direction quant à la réalisation des objectifs de l'office. En effet, étant donné qu'elle est essentiellement basée sur le facteur humain, toute structure de contrôle interne peut être affectée par une erreur de conception, de jugement ou d'interprétation, par l'équivoque, la nonchalance, la fatigue ou encore la distraction. Les facteurs suivants peuvent avoir une influence négative sur l'efficacité du contrôle interne :

3-1. L'erreur de jugement

Le risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions ayant un impact sur les processus de l'office peut limiter l'efficacité des contrôles. Les personnes responsables sont souvent

³⁸RENARD Jaques, Théorie et pratique de l'audit interne, 7^{ème} édition aux EYROLLES, Paris, 2009, P 189.

³⁹ ISA « International standard of Auditing » 315, Nature générale et caractéristiques du contrôle interne, Limite du contrôle interne

appelées à prendre des décisions dans un temps limité, en se basant sur les informations disponibles, mais incomplètes et en faisant face à la pression liée à la conduite des activités.

3-2. Les dysfonctionnements

Même les SCI bien conçus peuvent faire l'objet de dysfonctionnements, par exemple lorsque les collaborateurs interprètent les instructions de manière erronée, cèdent à la routine et ne sont plus attentifs aux erreurs. Une enquête sur des anomalies diverses peut ne pas être poursuivie assez loin ou une personne remplissant des fonctions en remplacement d'une autre (maladie, vacances) peut ne pas s'acquitter convenablement de sa tâche. Aussi il est souvent constaté que des changements dans les systèmes sont introduits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement.

3-3. Les contrôles « outrepassés » ou contournés par le management

Un SCI ne peut pas être plus efficace que les personnes responsables de son fonctionnement. Même au sein d'un office efficacement contrôlé, un responsable peut être en mesure de contourner le SCI. Ceci signifie qu'un responsable peut déroger de façon illégitime aux normes et procédures prescrites, par exemple pour en tirer un profit personnel ou afin de dissimuler la non-conformité de l'activité de son office à certaines obligations légales.

3-4. La collusion

Deux ou plusieurs individus agissant collectivement pour accomplir et dissimuler une action peuvent fausser les informations financières ou de gestion d'une manière qui ne puisse être détectée par le SCI. Un employé chargé d'effectuer des contrôles peut réduire ceux-ci à néant en agissant en collusion avec d'autres membres du personnel ou des tiers externes à l'office.

3-5. Le rapport coûts/bénéfices

Les ressources étant toujours limitées, les offices doivent comparer les coûts et les avantages relatifs des contrôles avant de les mettre en place. Lorsqu'on cherche à apprécier l'opportunité d'un nouveau contrôle, il est nécessaire d'étudier non seulement le risque d'une défaillance et l'impact possible sur l'office, mais également les coûts qu'entraînerait la mise en place de ce contrôle. Une décision quant à la mise en place d'un contrôle restera toujours partiellement basée sur des critères subjectifs. Toute la difficulté de l'analyse du rapport coûts/bénéfices consiste à définir le risque résiduel tolérable. Certains contrôles sont nécessaires et indispensables mais des contrôles excessifs vont à l'encontre du but recherché et peuvent devenir très coûteux.

En conclusion, ce premier chapitre nous a permis de constater l'importance du contrôle pour la pérennité de l'entreprise. En effet, nous avons essayé de délimiter les aspects théoriques qui entourent les concepts de contrôle interne.

On peut déduire de ce qui précède que le système de contrôle interne permet de soutenir l'existence même de toute entreprise. Néanmoins, il est à noter qu'il varie considérablement d'une entreprise à une autre, selon le secteur d'activité de celle-ci, sa taille, sa culture et sa philosophie.

***Chapitre II : Démarche
générale d'évaluation d'un
système de contrôle interne.***

Chapitre II : Démarche générale d'évaluation d'un système de contrôle interne

Après avoir présenté les notions de base relatives au système de contrôle interne et la fonction achat, on procède à développer dans ce deuxième chapitre la mise en place et procédures d'évaluation du système de contrôle interne, ainsi que les moyens et les outils que l'auditeur interne doit mettre en œuvre pour mieux évaluer ce système, enfin la méthodologie d'évaluation des différents circuits de l'entreprise.

Section 1 : la mise en œuvre d'un système de contrôle interne et les procédures de son évaluation

Avant de procéder à l'évaluation du système de contrôle interne, ce dernier doit être mis en œuvre par la direction générale de l'entreprise, puis c'est à l'auditeur interne d'intervenir pour faire une évaluation qui doit être permanente.

L'auditeur interne, lors de l'évaluation du système de contrôle interne doit suivre certaines procédures qui vont lui permettre de mener à bien son travail et exprimer à la fin une opinion motivée sur l'efficacité du système de contrôle mis en place par l'entreprise.

1. La nécessité d'évaluer le contrôle interne

L'auditeur s'efforce d'apprécier dans quelle mesure le contrôle de la société garantit un bon fonctionnement de la fonction comptable. L'auditeur s'intéresse à l'organisation et à la qualité des procédures comptables, administratives et autres.

À cet égard, il recherche à savoir si elles sont appliquées sans défaillance. En effet, l'existence d'une telle ou telle défaillance du contrôle interne entraînera généralement un accroissement des erreurs.

Notons que la prise en considération du contrôle interne peut être considérée aujourd'hui comme une diligence en matière de révision comptable. À cet égard on peut citer particulièrement :

1-1. Recommandation n°1 de l'ordre des experts comptables français à l'usage de ses membres⁽⁴⁰⁾ « Toute révision doit commencer par l'élaboration d'un programme de travail en tenant compte d'une part la nature des éléments à contrôler, d'autre part de la qualité du contrôle interne existant dans l'entreprise ».

⁴⁰www.experts-comptables.com/

1-2. Recommandation relative aux diligences de la compagnie des commissaires aux comptes

« Pour obtenir de l'organisation comptable des sécurités suffisantes quant à la régularité et à la sincérité des opérations qu'elle retrace, il appartient aux commissaires aux comptes de porter une attention particulière sur :

- Le respect des formes légales et réglementaires ;
- La présentation des comptes ;
- La concordance arithmétique des comptes ;
- Le fonctionnement du contrôle interne.

Il apparaît en définitive que l'existence d'un système de contrôle interne et son utilisation méthodique par la direction donnent aux auditeurs une garantie précieuse quant à la qualité et la sécurité des documents et des comptes dont ils doivent certifier la régularité.

2. Mise en œuvre du système de contrôle interne

Avant de développer la mise en œuvre du système de contrôle interne, on explique au préalable les différents niveaux des dispositifs de contrôle interne et leur cohérence qui se présentent comme suit :⁽⁴¹⁾

2-1. La hiérarchie

La liste des dispositifs s'établit en effet selon une certaine hiérarchie depuis la supervision en bas de l'échelle jusqu'aux objectifs situés au sommet. Cette hiérarchie coïncide, en effet avec la hiérarchie de l'entreprise dont les échelons supérieurs sont davantage concernés par les dispositifs en haut de liste, alors que les cadres moyens sont plus concernés par les dispositifs en bas de liste.

On peut même suggérer de décomposer ces dispositifs en deux familles :

- **Les dispositifs de pilotage**

-Objectifs ;

-Moyens ;

-Systèmes d'information.

- **Les dispositifs de contrôle :**

-Organisation ;

⁴¹ RENARD Jacques, Op.cit., P 188.

-Méthodes et procédures ;

-Supervision.

Et de fait on constate que la hiérarchie de niveau élevé sera d'avantage concernée par les premiers et la hiérarchie intermédiaire plus intéressée par les seconds. Ce qui ne signifie pas que certains dispositifs ne concernent que quelques-uns mais plus simplement que le niveau pratique d'intérêt et de préoccupation n'est pas le même pour tous.

2-2. La cohérence

Tous les dispositifs précédemment analysés s'ordonnent et se complètent selon une cohérence qui donne à l'ensemble sa force et sa rigueur.

La cohérence et l'interdépendance sont donc très fortes, ce sont ces qualités que l'auditeur interne va contribuer à améliorer sans cesse, ce sont également ces qualités que le responsable va attentivement veiller à respecter dans la mise en place de son dispositifs de contrôle interne.

Pour le manager ou le responsable de quel niveau qu'il soit, il ne suffit pas d'avoir bien compris ce qu'est le système de contrôle interne, encore faut-il savoir comment s'y prendre pour le mettre en œuvre. Car de même que l'auditeur interne dispose d'une méthode pour conduire une mission, de même il y a une méthode de mise en place d'un dispositif de contrôle interne réfléchi et rationnel. C'est une approche par les risques qui n'est pas sans analogie avec la méthodologie de l'audit mais qui ne s'identifie pas à elle.

Pour que cette méthodologie donne des résultats cohérents entre les activités, les fonctions, les processus, il est indispensable que les critères d'une gestion globale des risques soient définis et connus de tous. C'est à partir de là que chacun va se déterminer.

Pour chaque responsable la mise en place d'un contrôle interne se fait en trois périodes successives :⁽⁴²⁾

- Appréciation des préalables ;
- Identification des spécifiques du contrôle interne ;
- Validation de la cohérence.

⁴² RENARD Jacques, Op.cit., P192.

3. Appréciation des préalables

La mise en œuvre du contrôle interne ne peut se faire sans définition de la mission, ni connaissance parfaite des facteurs de réussite et des règles à respecter. Il faut y ajouter l'appréciation de l'environnement.

3-1. Connaissance de la mission

Elle gouverne l'ensemble. Le responsable dont la mission n'est pas clairement défini, ou qu'il ne perçoit pas clairement, ou qui lui semble contenir des contradictions doit impérativement lever ces doutes avant d'aller plus loin. Et lever les doutes c'est faire appel à la hiérarchie pour redéfinir avec elle le contenu de la mission, ou le préciser, ou en effacer les contradictions.

On ne peut aller plus loin sans cette indispensable révision, sauf le cas où d'entrée de jeu la définition de la mission ne pose pas problème. Mais il est néanmoins conseillé à celui qui compte ainsi sur ses certitudes, de faire valider l'idée qu'il se fait de cette mission afin d'éviter pour l'avenir toutes surprise et d'être assuré de construire sur solide.

3-2. Appréciation des facteurs de réussite

L'inventaire de tout ce qui est nécessaire à la réussite de la mission doit se faire en identifiant ce qui est en place et ce qui manque. Il est bon de dresser cet inventaire à plusieurs pour être sûr de ne rien omettre. Le constat de l'existant peut d'ailleurs conduire à réviser les termes de la mission : les éléments dont on dispose vont-ils au-delà de ce qui est inventorié comme nécessaire ?

Il faudra peut-être envisager alors un élargissement de la mission, ou éliminer certains éléments superflus. Mais si les éléments à disposition semblent insuffisants, il faudra ou bien les réclamer avec insistance ou bien modifier la mission dans le sens d'une réduction. Il n'y a pas de compromis possible entre ces deux solutions et il faut adopter l'une ou l'autre.

Dès les premiers pas de la mise en œuvre des conflits, des contradictions peuvent donc surgir, jusqu'à leur arrivée mais qui induisaient à coup sûr des éléments irrationnels.

Vouloir mettre en place un contrôle interne rationnel c'est se contraindre à mettre fin aux situations ambiguës.

3-3. Identification des règles à respecter⁽⁴³⁾

Chacun doit faire l'inventaire de ce qu'il doit savoir et identifier ce qu'il sait et ce qu'il ne sait pas. Là encore une mise à niveau préalable est nécessaire avant d'aller plus loin, faute de quoi on se condamne à prendre le risque de mettre en place des dispositifs qui laisseront passer ici des infractions, là des manquements aux règles internes, ailleurs des comportements illégaux dont les conséquences peuvent être graves.

Mais ces trois préalables étant traités comme il convient en fonction de la situation existante, on peut alors commencer à élaborer le dispositif général de contrôle interne.

3-4. Appréciation de l'environnement interne

Quelle que soit la méthode employée, il est indispensable que dans l'organisation le climat, la culture soit telle que chacun approuve la démarche et soit à la conduite et à la mener à terme. Cette sensibilisation du management à tous les niveaux concerne au premier chef l'équipe dirigeante qui se donne d'être l'initiatrice du projet, faute de quoi il se perdre dans les sables.

Si l'environnement interne n'est pas de bonne qualité, il faudra au préalable envisager de sérieuses actions de sensibilisation et de formation.

3-5. Identification des dispositifs spécifiques de contrôle interne

On a vu dans le mode de classement retenu quelles étaient les 6 grandes familles de dispositifs permanents, généraux, de contrôle interne. Ce sont autant de têtes de chapitre sous lesquelles s'ordonnent ce que l'on nomme les dispositifs spécifiques (ou encore activités de contrôle).

Qui sont-ils et en quoi consistent-ils ? Ils sont en nombre indéfini, propres à chaque organisme et à chaque fonction dans cet organisme ; ce sont tout ce que l'on nomme habituellement-mais improprement-les contrôles et qui sont de nature très diverse. On les reconnaît à ceci qu'ils se rattachent nécessairement à l'une des six grandes familles précédemment identifiées et à ce qu'ils contribuent à une meilleure maîtrise des activités.

On classe habituellement ces contrôles internes spécifiques en trois groupes, classement par nature qui se superpose au classement par destination permanents de contrôle interne.⁽⁴⁴⁾

- Les contrôles internes **spécifiques**

⁴³ RENARD Jacques, Op.cit., P 193.

⁴⁴ Idem, P 194.

- Les contrôles internes **détecteurs**
- Les contrôles internes **directifs**

Exemple de contrôle interne spécifique :

- les séparations de tâches,
- Les mots de passe,
- Les dispositifs de sécurité.

Exemple de contrôles internes détecteurs :

- Les actes de vérification,
- Les comptes rendus,
- Les rapprochements.

Exemple de contrôles internes directifs :

- Les procédures,
- La formation,
- Le visa pour autorisation.

On peut également les classer en contrôle interne actif (visas, actes de vérification, rapprochements, etc.) et passif (séparation des tâches, mots de passe, etc.)

Bref, on n'en finit pas de classer, mais l'important est de savoir comment s'y prendre pour mettre en œuvre et identifier.

Comment identifier ces dispositifs ? En suivant quatre étapes :

Première étape : Découper l'activité ou le processus en tâches élémentaires

Ce découpage sera réalisé en premier lieu au niveau de l'entreprise (domaine stratégique, y inclus les menaces extérieures), ensuite pour chaque activité (domaine opérationnel), le premier conditionnant le second.

C'est une démarche que l'auditeur interne connaît bien, c'est celle qu'il utilise pour identifier les zones à risques et pour construire son questionnaire de contrôle interne. De la même façon le responsable va identifier et lister toutes les tâches élémentaires de son activité et, lorsque

c'est possible, de façon séquentielle. C'est pour lui un travail plus facile à réaliser que pour l'auditeur puisqu'il connaît bien son activité.

Et plus le découpage sera fin et précis, plus le dispositif de contrôle interne mis en place sera rigoureux et efficace.

Illustration 1

Découpage en tâches élémentaires d'un processus d'achat :

- Mise à jour des dossiers fournisseurs.
- Demande d'achat de matières et/ou services.
- Lancement d'un appel d'offre et choix d'un fournisseur.
- Rédaction du bon de commande.
- Réception de la matière demandée.
- Réception de la facture.
- Règlement de la facture.

Soit ici 7 opérations élémentaires, mais on pourrait découper davantage.

Deuxième étape : Identifier le ou les risques attachés à chaque tâche et les évaluer

En d'autres termes se poser la question : que se passerait-il si cette tâche était mal faite ou n'était pas faite du tout ? Cette identification sera heureusement réalisée en travail de groupe : deux à trois personnes, connaissant bien la fonction ou le processus, afin d'être sûr de ne rien omettre.

Pour chacune de ces identifications, on procédera à une évaluation du risque pour savoir s'il est :

- Important (I),
- Moyen (M) ou,
- Faible (F)

Cette évaluation, qui n'est pas sans rappeler celle de la cartographie des risques, ne peut être scientifique et exacte, elle reste aléatoire et approximative.

À chaque fois qu'il y aura possibilité de quantifier, on le fera mais dans la plupart des cas ce sera une estimation qualitative. Cette estimation permettra de mesurer l'absolue nécessité du dispositif identifié ou de l'apprécier comme un perfectionnement non indispensable.

Illustration 2

En reprenant l'exemple précédent du processus d'achats:

- Si la mise à jour des dossiers est mal faite :

Risque :

- Le fournisseur qui ne devrait plus être payé et va l'être (I) ;
 - Le fournisseur qui devrait être payé et ne va pas l'être (I) ;
 - erreur sur le montant (I) ;
 - erreur sur la qualité (I).
 - Demande d'achat de matières et/ou services.
 - Demande d'une matière déjà disponible au stock (F) ;
 - Demande de matières qui ne correspondent pas aux besoins de l'entreprise (I).
 - Lancement d'un appel d'offre et choix d'un fournisseur.
 - Un certain nombre de fournisseurs ne soit pas informé de cet appel d'offre (M);
- Choix d'un fournisseur qui ne répond pas aux exigences de l'entreprise en matière de qualité et de prix (M).

Certains apprécient le risque de façon plus rigoureuse (en apparence) et se livrent à des calculs permettant une quantification plus précise. Mais pour réaliser le présent objectif point n'est besoin d'aller aussi loin. Il s'agit simplement de savoir si l'on doit prévoir des dispositifs précis, multiples, rigoureux ou si l'on peut se contenter d'un moyen simple et relativement élémentaire : dans le premier cas, il s'agit de tout mettre en œuvre pour éviter que ne se manifeste un risque grave ; dans le second cas, face à un risque jugé faible, une barrière raisonnable suffit. Nous retrouvons ici la notion de relativité.

Troisième étape : Identifier les dispositifs⁽⁴⁵⁾

On va déterminer pour chacun de ces risques, le dispositif spécifique de contrôle interne adéquat ; c'est-à-dire que l'on va chercher la réponse à la question :

« Que faut-il faire - ou mettre en place - pour que le risque ainsi identifié ne se manifeste pas ? ».

⁴⁵ RENARD Jacques, Op.cit., P 197.

Illustration 3

En reprenant l'exemple précédent, nous identifierons les dispositifs suivants, qui ne sont pas exclusifs.

- Mise à jour des dossiers :
 - Fournisseur payé à tort ;
 - Fournisseur non payé :
 - Rapprochement bon de commande /facture ;
- Demande d'achat de matières et/ou services.
 - Visa du magasinier pour s'assurer de non disponibilité de la matière au stock ;
- Vérifier que les matières demandées répondent aux besoins de l'entreprise par le chef du service demandeur.
 - Lancement d'un appel d'offre et choix d'un fournisseur.
 - L'appel d'offre doit être diffusé dans des revues spécialisées et dans différents médias ;
 - Établissement d'une fiche comparative des fournisseurs.

On obtient ainsi la liste théorique des dispositifs nécessaires pour une bonne maîtrise de chaque tâche élémentaire. Mais il est essentiel de ne pas perdre de vue du résultat relatif de cette démarche : un risque ne peut jamais être totalement éliminé. On peut seulement prétendre en réduire la probabilité, et ce pour deux raisons essentielles :

- Subsistera toujours ce que certains appellent « le risque de contrôle interne », c'est-à-dire celui inhérent au dispositif lui-même qui, conçu et mis en œuvre par des personnes, souffre congénitalement d'imperfection. Et ce risque de contrôle interne sera croissant avec les évolutions et les changements si une permanente révision ne veille pas à la constante adaptation. Cette constante adaptation devra être réalisée par l'audit interne (ou le self audit), mais là est la seconde source d'incertitude ;
- C'est le risque d'audit lui-même : la démarche d'audit elle-même porte en soi sa relativité. Michel Joras a fort bien montré les inconvénients de cette démarche⁽⁴⁶⁾ rigidité de la méthode, incitation à la paresse intellectuelle de l'auditeur, dérives bureaucratiques et médiatiques... D'où l'importance d'une quantification du risque afin de définir priorités et classement des risques entre eux pour limiter l'aléa lorsque le risque est important.

⁴⁶ JORAS Michel, Les fondamentaux de l'audit, 2^{ème} Edition Préventique, 2000, France, P 18.

Quatrième étape : Qualification ⁽⁴⁷⁾

Ces dispositifs spécifiques étant identifiés, il reste à les qualifier, c'est-à-dire à les rattacher à leur famille d'origine, au dispositif permanent de contrôle interne dont ils font partie : objectifs, moyens, système d'information, organisation, méthodes et procédures, supervision.

Illustration 4

En poursuivant avec le même exemple :

- Mise à jour des dossiers :
 - Fournisseur payé à tort (organisation) ;
 - Fournisseur non payé (organisation) ;
 - Rapprochement bon de commande /facture (supervision).
- Demande d'achat de matières et/ou services :
 - Visa du magasinier pour s'assurer de non disponibilité de la matière au stock (supervision) ;
 - Vérifier que les matières demandées répondent aux besoins de l'entreprise par le chef du service demandeur (supervision) ;
 - Lancement d'un appel d'offre et choix d'un fournisseur ;
 - L'appel d'offre doit être diffusé dans des revues spécialisées et dans différents médias (système d'information) ;
 - Établissement d'une fiche comparative des fournisseurs (Procédure).

3-6. Validation de la cohérence ⁽⁴⁸⁾

Chaque dispositif spécifique sera alors regroupé dans sa famille d'appartenance : tous ceux se rapportant aux objectifs, aux moyens, etc.

On validera alors les dispositifs ainsi identifiés pour s'assurer qu'ils sont cohérents entre eux :
Ceux qui sont de la nature « objectifs » s'inscrivent-ils bien dans le cadre de la mission à réaliser?

Ceux qui sont de la famille des « moyens » concourent-ils à la réalisation des objectifs ?

Ceux qui sont de la famille « système d'information et pilotage » permettent-ils de mesurer l'avancement des objectifs et rien d'autre ?

À partir de ce regroupement on fera deux constatations :

⁴⁷ RENARD Jacques, Op.cit., P 198.

⁴⁸ Idem, P 200.

- Certains dispositifs spécifiques n'apparaîtront pas cohérents par rapport à l'ensemble, il faudra donc les reprendre et pour ce faire remonter à la seconde période (identification des risques), voire la première ;

- Certaines catégories de dispositifs permanents de contrôle interne peuvent apparaître alors étrangement « vides », c'est que l'on aura oublié quelque chose, ou étrangement pleines, c'est peut-être que l'on est allé trop loin dans la recherche de la sécurité. Et il y a là des risques de paralysie, de bureaucratie, de complexité exagérée (c'est le contrôle interne pour le plaisir de faire du contrôle interne, ainsi qu'il y était fait allusion précédemment).

Dans un cas comme dans l'autre, il va falloir reprendre et initier un mouvement cyclique qui de reprise en reprise devrait permettre d'atteindre la situation idéale. Mais chacun sait bien qu'on ne l'atteindra jamais et qu'il serait déraisonnable de tenter de le faire. C'est lorsqu'on aura eu le sentiment d'atteindre au « niveau raisonnable » de maîtrise, prôné par tous, que l'on arrêtera le cycle.

Ainsi est illustré le caractère relatif du système de contrôle interne : on s'arrête au bout de deux ou trois révisions car il ne peut être question de tenter d'élaborer un système parfait mettant à l'abri de tout. C'est donc ultérieurement l'auditeur interne et également d'autres acteurs qui reviendront sur ce travail pour l'améliorer et en débusquer les insuffisances. À dire vrai, ils reviendront plus pour réaliser les adaptations nécessaires que pour tendre vers l'impossible et inutile perfection.

Cette constante adaptation, les auditeurs internes la réaliseront mieux que quiconque dans le cadre de leurs missions car ils ont pour ce faire une méthode précise et rigoureuse.

4. Description des systèmes et procédures d'évaluation d'un système de contrôle interne

Après avoir présenté la mise en œuvre du système de contrôle interne au sein d'une entreprise, il provient de développer les procédures que l'auditeur interne suit pour mener une évaluation de ce système.

On peut distinguer plusieurs phases lors de l'évaluation du système de contrôle interne qu'on peut citer comme suit⁽⁴⁹⁾ :

⁴⁹ GERMOND Bernard, *Audit financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, Edition Dunod, Paris, 1991, P 32.

4-1. Description des systèmes et des procédures

L'auditeur prend connaissance du contrôle interne de l'entreprise en s'efforçant de saisir l'ensemble des méthodes et des procédures qui ont trait à son organisation comptable. Il utilise à cette fin, un mémorandum descriptif ou des diagrammes de circulation.

4-2. Confirmation de la compréhension du système

L'auditeur s'assure qu'il a bien compris le système en vérifiant la description qu'il en a reçu : il met en œuvre à cette fin des tests de conformité (ou tests de compréhension).

Le test de conformité ou de compréhension : Le test de conformité ou de compréhension des procédures et des points clés mis en place est juste. Il consiste à :

- Mettre en œuvre des tests de cheminement permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées ;
- Réaliser des tests spécifiques sur des procédures particulières paraissant peu claires.

Opérer en présence des acteurs intéressés la restitution de la description, en vue de recueillir leurs commentaires. Cette formule présente l'avantage de la simplicité et implique d'avantage les audités aux travaux de l'auditeur. Elle permet de surcroît, de garantir à l'auditeur qu'il n'a pas oublié un point important.

Après avoir évalué l'existence d'un dispositif de contrôle interne, l'auditeur testera si ce dispositif est appliqué de manière permanente.

5. Évaluation préliminaire du contrôle interne⁽⁵⁰⁾

L'auditeur procède à une première évaluation du contrôle interne ; il le fait normalement sur la base du questionnaire et de la grille d'analyse. Il détermine à ce stade :

- Les points forts théoriques du contrôle interne,
- Les points faibles du contrôle interne.

Les phases suivantes intéressent les points forts. En effet, l'auditeur abandonne momentanément les points faibles ; ces derniers seront examinés ultérieurement lors de l'examen des comptes.

⁵⁰ PIGE Benoit, Audit et contrôle interne, 3^{ème} édition Ems, management et société, France, 2009, P 127.

6. Confirmation de l'application des points forts du système

L'auditeur cherche à s'assurer que les points forts sont appliqués de manière permanente. Il met en œuvre à cette fin, des tests de permanence.

7.Évaluation définitive du contrôle interne

A ce stade, l'auditeur est à même de faire la distinction, les points forts et les faiblesses ; l'ensemble de ces éléments lui fournit les bases de son évaluation définitive du contrôle interne qu'il porte dans un document de synthèse (ou le tableau d'évaluation du système).

8. Rapport d'évaluation du contrôle interne

Pour conclure sur l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur rédigera un rapport d'évaluation qui mettra en exergue :

- Les constats effectués,
- Les forces et les faiblesses,
- Les risques,
- Les incidents sur les états financiers.

Ce rapport lui servira de base pour établir son programme de contrôle des comptes.

L'entreprise met en place un système de contrôle interne pour réaliser ses objectifs. Cette mise en place n'est pas suffisante pour maîtriser la gestion de ses activités et des risques, ce qui oblige l'entreprise à faire une évaluation de ce système pour remédier aux insuffisances et manquements qui en existent.

Section 2 : Les outils et moyens d'analyse et d'évaluation d'un système de contrôle interne

L'auditeur interne utilise lors de sa mission d'évaluation du système de contrôle interne des moyens et des outils qui seront développé en détail dans la présente section.

1. Les moyens

Les moyens utilisés par l'auditeur interne peuvent être considérés comme des démarches logiques qui vont s'inscrire dans le cadre méthodologique.

On dénombre deux moyens d'investigation utilisés et qui s'inscrivent à des moments différents du processus méthodologique :

- **Les Questionnaires,**
- **La FRAP (feuille de révélation et de l'analyse de problème)**

1-1. Les questionnaires

On parle de questionnaires au pluriel car il en existe deux sortes et qui n'ont ni le même contenu, ni le même objectif.

a. Les questionnaires de prise de connaissance

Ainsi que leur nom l'indique, ces documents sont essentiellement au cours de la phase de « prise de connaissance » de la mission. Ce sont des documents qui vont permettre la collecte des informations dont la connaissance est nécessaire à l'auditeur :

- Pour bien définir le champ d'application de sa mission,
- Pour prévoir en conséquence l'organisation du travail et en particulier en mesurer l'importance,
- Pour préparer l'élaboration des questionnaires des contrôles internes.

Dans un service d'audit organisé, les réponses à ces questions se trouvent pour leur plus grande partie dans le dossier permanent : à la double condition :

- Qu'il existe,
- Qu'il soit mis à jour.

Le questionnaire de prise de connaissance comprend trois parties allant du général au particulier, sa structure globale se présente comme suit :

Connaissance du contexte socio-économique

- Taille et activité de l'organisation,
- Situation financière,
- Situation commerciale,
- Effectifs et relations du travail.

Connaissance du Contexte Organisationnel interne

- Organisation générale,

- Organigrammes et relations de pouvoirs,
- Environnement informatique.

Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée

- Méthodes et procédures,
- Informations réglementaires,
- Organisation spécifique de l'entité,
- Système d'information,
- Problèmes passés ou en cours,
- Réformes en cours ou prévues.

Illustration

Dans la perspective d'un audit, sur la paie, l'auditeur doit construire un questionnaire lui garantissant la connaissance des informations suivantes :

- Valeur relative des principales catégories de charges ;
- Achats par catégorie et origine ;
- Autres charges externes par nature ;
- Autres charges de gestion courante par nature ;
- Autres frais par nature ;
- Volume approximatif des opérations traitées (nombre de factures, avoirs, réception...) ;
- Nombre de comptes fournisseurs : ouverts ou mouvementés ;
- Nombre de centres de réception ;
- Conditions financières particulières négociées avec les fournisseurs (ristournes, délais) ;
- Mode (s) de règlement utilisé (s) (préciser les volumes respectifs).
- Volume et conditions des achats et charges intragroupe ;
- Schéma simplifié du système.

b. Les questionnaires de contrôle interne

Les questionnaires de contrôle interne sont mis en œuvre ultérieurement. Lorsqu'on élabore le programme de travail : chaque question doit permettre d'identifier les points de contrôle sur

lesquels on va procéder à des questions qui, apportant une réponse, vont permettre d'identifier les faiblesses et de porter un premier jugement.

Ces questionnaires de contrôle interne font souvent l'objet d'un débat : questionnaire ou check-list ? Autrement dit : documents à élaborer ou documents préétablis.

En règle générale on opte pour le document à établir car, le questionnaire est en principe spécifique à la structure et son organisation, à l'auditeur, et surtout à la mission commandée.

De même, ce questionnaire du contrôle interne va permettre comme sera repris ci-dessous, de passer du général au particulier et d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de contrôle essentiels.

Néanmoins dans certains cas dits standards, l'usage de la check-list est répandu ; ci-après les avantages et les inconvénients de cette méthode :

Avantages de la check-list

- Elle permet d'aller vite puisque l'on part d'un document préétabli ;
- Elle est confortable car elle donne l'assurance que les points les plus importants ne sont pas omis ;
- Elle facilite la transmission du savoir.

Inconvénients de la check-list

- C'est un document figé et qui va donc devenir rapidement obsolète ;
- Il donne l'illusion du confort : les lacunes du départ sont répétées indéfiniment ;
- Il n'attire pas l'attention sur les problèmes ou phénomènes, ou changements de structures nouvelles ;
- Il ne stimule pas l'imagination et la recherche.

Pour toutes ces raisons, on lui préfère le questionnaire qui est élaboré pour chaque mission et, c'est ainsi, qu'il est laissé à l'initiative de l'auditeur de construire son questionnaire. En prenant son initiative, l'auditeur crée une action qui stimule la découverte.

Pour établir ce questionnaire, l'auditeur va élaborer ses questions sous la forme la plus précise qu'il soit ; et à ce titre, ce sont nécessairement des questions ouvertes qu'il se posera, puisqu'il

ne s'agit là ni d'une interview, ni d'une enquête d'opinion, ni d'un examen dans lesquels on peut utiliser les questions à choix multiples.

Structure et préparation du questionnaire de contrôle interne

La structure du questionnaire du contrôle interne rappelle l'analyse exigée pour la mise en place du dispositif du contrôle interne, ce qui n'est pas surprenant puisqu'il s'agit d'analyser les mêmes éléments.

L'auditeur va donc décomposer la fonction ou processus audité en tâches élémentaires: ce découpage sera facilité si le responsable de la fonction l'a déjà réalisé.

L'utilité de ce questionnaire va être de permettre l'observation analytique et précise de ce qui se passe en utilisant toutes les ressources des outils mis à la disposition de l'auditeur interne, ainsi qu'il sera vu ultérieurement.

Ce questionnaire va être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne dans la réalisation de son programme. L'observation de l'auditeur sera grandement facilitée par l'utilisation des cinq questions fondamentales et universelles et qui permettront de rien omettre dans l'observation.

Les cinq questions fondamentales

Ces cinq questions universelles permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle, en couvrant tous les aspects :

Qui : Questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision et par là même de voir s'il existe: quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il ya identité entre la réalité et le référentiel. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise largement l'organigramme hiérarchique et fonctionnel, analyses des postes, grilles d'analyse de tâches... (Tous outils que nous examinerons au paragraphe suivant).

Quoi : Permet de regrouper toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est non plus le sujet mais l'objet de l'opération : quelle est la nature du produit fabriqué, quelles sont les installations mises en œuvre, quels sont les personnels concernés ?

Où : pour ne pas omettre de tester tous les endroits où l'opération se déroule : lieux de stockages, lieux de traitements, sites industriels, etc.

Quand : Permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, planning, etc.

Comment : Questions relatives à la description du mode opératoire : comment se fabrique le produit ?, comment est-il distribué ?, comment recrute-t-on ?, comment achète-t-on ?

L'utilisation de la piste d'audit est parfois très utile pour suivre, comprendre et apprécier toute une chaîne de traitement.

Ces cinq questions ouvertes permettent de ne rien omettre dans l'élaboration du QCI, elles constituent la trame commune avec laquelle vont se décliner les questions spécifiques pour chaque tâche élémentaire.

En fait, il s'agit de formuler la meilleure question pour savoir si la tâche est bien faite et bien maîtrisée, et à ce titre, la mise en œuvre des cinq questions permet de procéder à une première identification des tâches élémentaires.

Illustration

Dans le cas d'un audit de la paie et de l'examen de son dispositif de contrôle interne, le QCI évoquera les questions suivantes (liste non exhaustive) :

Qui

- Qui sont les demandeurs d'achats ? ;
- Qui est chargé de l'établissement des commandes ? ;
- Qui autorise les commandes ? ;
- Qui est chargé la tenue du journal des achats ? ;
- Qui est chargé de la signature des chèques ?

Quoi

- **Quelle est la nature** des produits achetés ? ;
- Est-ce que toutes les opérations d'achats effectuées par l'entreprise sont bien enregistrées en comptabilité ? ;
- Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés du compte général et des relevés fournisseurs ?

Où

- Où sont enregistrées les données de base ;
- Où sont-elles centralisées ;
- Y a-t-il plusieurs centres d'achats.

Quand

- Quel est le planning des différentes opérations ;
- Quand sont effectués les rapprochements ;
- Quand les calculs sont-ils vérifiés ;

- À quelle date sont réalisés les achats et les paiements ;

Comment

- Comment sont réglées les factures;
- Comment sont enregistrés les éléments variables ;
- Comment se fait l'évaluation des stocks ;
- Comment sont effectués les contrôles et rapprochements ;
- Comment les charges indirectes sur achats sont imputées dans le calcul des coûts ?

C'est de ce premier travail que l'on déduit naturellement les questions clés du contrôle interne en introduisant le verbe « **contrôler, maîtriser** ».

1-2. La feuille de révélation et d'analyse de problème ou FRAP⁽⁵¹⁾

La FRAP est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque phase du travail de terrain et communique avec l'audité concerné. En vue de respecter le principe de la standardisation, chaque FRAP reprend la structure suivante :

- Problèmes,
- Causes,
- Conséquences,
- Faits, Constats,
- Recommandations,
- Degré d'urgence,
- Responsabilité.

1-2-1. Présentation et mise en forme de la FRAP

La forme de la FRAP est essentielle et doit être respectée puisqu'elle reproduit les différentes phases de raisonnement dans leur ordre logique et chronologique, chaque FRAP est divisée en cinq parties :

Le problème : c'est une synthèse du constat, des causes et des conséquences. C'est un énoncé de quelques lignes qui vient juste après la rédaction des recommandations et qui a

⁵¹<http://www.igp.public.lu>. Consulté le 26 Mars 2013.

pour but d'attirer l'attention du lecteur ou du chef de la mission d'audit afin que celui-ci s'attarde si le sujet mérite une attention, ou non.

Le constat : cette rubrique permet à l'auditeur d'énoncer l'erreur, l'anomalie, le dysfonctionnement constaté. L'énoncé du constat doit être bref et unique c'est à dire que l'auditeur doit éviter toute explication pour mieux se faire comprendre.

Les causes : il s'agit pour l'auditeur, dans cette deuxième partie de déceler l'origine du constat. Ainsi, dans la recherche causale il cherchera la faiblesse du contrôle interne, (insuffisance, erreur, dysfonctionnement...) doit déterminer le point dont l'amélioration évitera au problème de se reproduire et non remettre simplement les choses en état.

L'analyse causale conduit tout naturellement à l'examen des dispositifs du contrôle interne (matrice de contrôle).

Les conséquences : sous cette rubrique, l'auditeur donne des appréciations qualitatives suffisantes pour permettre aux lecteurs de bien mesurer les conséquences du phénomène et d'en situer l'importance. Il passera si possible en revue tous les domaines dans lesquels une conséquence est susceptible de se manifester (conséquence financière, juridique, économique, techniques).

Les recommandations : elles sont l'exacte contrepartie des causes considérées comme étant la raison d'être de l'évaluation du contrôle interne. Elles doivent pour cela être élaborées pour éviter au phénomène de se reproduire. C'est avec un énoncé clair, concret et précis, dont les effets se feront sentir dans la durée, que l'auditeur va véritablement contribuer à une amélioration du contrôle interne.

1-2-2. Avantage de la FRAP

- La FRAP permet à l'évaluateur de mieux maîtriser l'audit et de la rendre plus efficace ;
- Par la validation, la FRAP contribue à une bonne communication et donc une complicité entre auditeur et audité ;
- La FRAP permet à l'auditeur de rédiger facilement un rapport d'audit.

2. Les outils

Les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques :

- Ils ne sont pas employés de façon systématique. L'auditeur choisit avec discernement l'outil le mieux approprié à l'objectif. S'agit-il de s'y retrouver dans le foisonnement des documents ? Il réalisera un diagramme de circulation. S'agit-il d'avoir une appréciation sur l'ordre de grandeur d'un phénomène rencontré? Il fera un sondage statistique. Dans sa boîte à outils,

l'auditeur prélève l'instrument qui va lui permettre d'atteindre son but : on perçoit donc bien la difficulté qui est le choix de l'outil adéquat.

-Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne ils sont utilisés à de nombreuses fins par d'autres professionnels : auditeurs externes, organisateurs, consultants, informaticiens ...

-Au cours d'une même recherche, deux outils peuvent être utilisés pour le même objectif aux fins de validation, les résultats de l'un validant les résultats de l'autre.

Les Outils de l'auditeur sont classés selon deux critères comme suit ⁽⁵²⁾ :

- Les outils d'interrogation qui vont aider l'auditeur à formuler les questions ou à répondre à des questions qui se pose.

- Les outils de description ou de « révélation » qui ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées.

2-1. Les outils d'interrogation

Les outils d'interrogation sont :

2-1-1. Les sondages statistiques

Le sondage statistique est une méthode qui permet à partir d'un échantillon, prélevé de façon aléatoire dans une population de référence, d'extrapoler, les observations faites sur un échantillon.

Par population, il faut entendre un ensemble sur lequel, on veut effectuer la recherche. Cet ensemble peut être composé d'individus, de chiffres, d'objets, de factures, etc.

L'échantillon est l'extrait de la population sur lequel on va travailler. Dans l'examen de l'échantillon on va analyser un caractère, qui est l'élément à observer. En audit ce sera le phénomène constaté (erreur, dysfonctionnement, ...).

2-1-2. Interview

L'interview est l'outil que l'auditeur utilise fréquemment.

Une interview ne s'improvise pas, elle se prépare. Préparer une interview c'est :

⁵² GERMOND Bernard, Audit financier : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Edition Dunod, Paris, 1999, PP 29-37.

-Définir au préalable le sujet de l'interview : quelles sont les informations que l'auditeur souhaite obtenir ?

-C'est connaître la personne que l'on va rencontrer: quelles sont ses activités, ses responsabilités, sa place dans la hiérarchie, etc.

-C'est connaître son sujet, c'est ensuite élaborer les questions, qui seront posées à ce niveau et qui seront des questions ouvertes : exemple : « On ne demande pas est-ce que les gardiens contrôlent bien les visiteurs- la Réponse est toujours oui- mais comment s'effectue le contrôle des visiteurs par les gardiens ?

À cette préparation technique s'ajoute la prise de rendez-vous qui est un acte indispensable pour le bon déroulement de l'interview.

2-1-3. L'interrogation de fichiers informatiques

L'interrogation de fichiers n'est réalisable que sans la réunion des conditions suivantes :

- Les fichiers concernés soient à jour, et surtout exhaustifs,
- Disposer d'outils et de personnel capable de les utiliser,
- Que l'usage d'un bon rapport qualité prix autrement dit un cout d'interrogation qui reste acceptable.

2-1-4. Les vérifications analyses et rapprochements divers

Ce ne sont pas des outils proprement parlé mais plutôt des procédés qui sont utilisés par l'auditeur au cours de son travail sur le terrain ; on distingue en autres :

2-1-4-1. Les vérifications

Elles sont extrêmement diverses : les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques :

- Toute information chiffrée qui circule ou qui est utilisée dans l'entreprise,
- Des erreurs de calcul entraînant des inconvénients importants,

Les domaines des contrôles arithmétiques et les rapprochements comptables sont nombreux : reports, recoupements des totaux des différents livres et documents, additions, les salaires, amortissements, etc.

2-1-4-2. Renseignements chiffrés pour la gestion

On intègre à ce niveau les budgets, les prévisions de trésorerie, etc.

2-2. Les outils de description

Les outils de description sont :

2-2-1. L'observation physique

L'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui reste dans son bureau : il saisit toutes les occasions pour aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique. La pratique de l'observation physique exige trois conditions :

- Elle ne doit pas être clandestine, l'auditeur prévient les responsables concernés pour les informer de sa visite et de ses intentions,
- L'observation ne doit pas être ponctuelle : elle doit être suffisamment complète pour saisir le phénomène dans sa réalité, (elle ne doit pas durer un certain temps, elle ne doit pas être répétitive),
- Elle doit toujours être validée, car elle peut être incertaine (incomplète ou réalisée à un moment impropre alors que le phénomène observable ne se manifeste pas).

Que peut-on observer ?

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle, car tout est observable : On peut observer par exemple:

- Comment se déroule une opération de recrutement,
- Comment se déroule la sortie des camions,
- Comment se déroule l'établissement, le contrôle et le règlement des notes de frais,
- Comment se déroule l'achat et l'approvisionnement des matières premières, etc.

Au cours de ces observations, l'auditeur ne sera ni un guetteur ni un espion. Les acteurs sont au courant de son observation : si elle est attentive, il décèlera aisément les insuffisances ou les dysfonctionnements.

2-2-2. La narration

Il existe deux sortes de narration, toutes les deux utilisées en audit interne: la narration par l'audité et la narration par l'auditeur.

-La narration par l'audité : la narration par l'audité est verbale, dans la pratique est la plus riche, elle apporte le plus de renseignements. Dans son utilisation l'auditeur est passif, il se

contente d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur. La narration par l'audité se réalise souvent lors du premier contacté avec ce dernier : usage pratique ; « M^f X expliquez-moi ce que vous faites au niveau de ce poste de travail ».

-La narration de l'auditeur: la transcription narrative de l'auditeur se réalise dans la pratique à partir des observations physiques, de constats, de conclusions de tests... ; À ce titre, et à ce niveau l'auditeur se limite à « raconter » le phénomène ou le résultat ou le processus constaté.

La narration a pour objectif la préparation de la FRAP, elle ne peut être utilisée comme moyen de transmission de l'information, car ce moyen n'a ni la rigueur, ni la logique, ni la technique des autres outils inventoriés par ailleurs.

2-2-3. L'organigramme fonctionnel

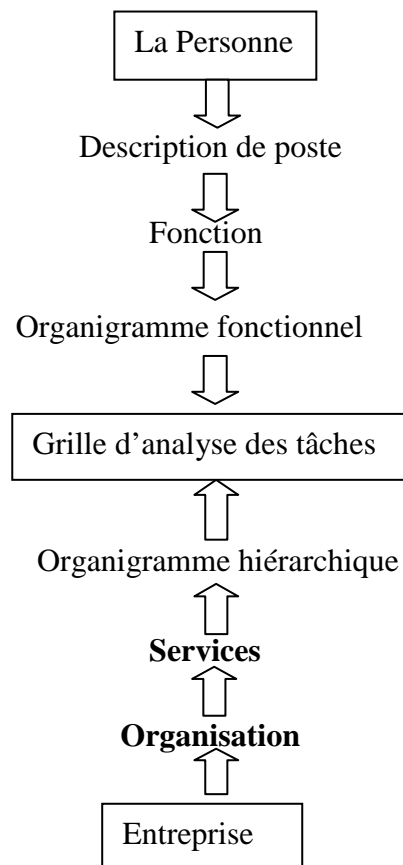
L'organigramme hiérarchique est construit et mis en place par le responsable de l'entreprise et ou de la structure. L'organigramme fonctionnel est par contre construit par l'auditeur en fonction des informations recueillies au travers des observations, interviews, narrations. Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes (organigramme hiérarchique) mais des verbes. Le dessin de l'organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : Organigramme hiérarchique +analyses de postes. En somme, ces deux Organigrammes se complètent, mais ne se confondent pas car :

- Une même personne peut avoir plusieurs fonctions,
- Une même fonction peut être partagée par plusieurs personnes,
- Une fonction peut n'être pas attribuée,
- Une personne peut se trouver sans fonction.

2-2-4. La grille d'analyse des tâches

La grille des tâches permet de relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de postes. La grille d'analyse de postes est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède.

Figure n° 05 : Structure et mode d'emploi de la grille



Source : Louis GALLOUA, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, 2002, Paris, P 360.

Une grille est conçue en principe pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire : chaque grille va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné.

Pour ce faire, l'auditeur va chercher pour chaque tâche à commencer par la première qui l'accomplit. À chaque fois qu'il rencontre un personnage nouveau et, il indique son nom en tête de colonne de la fiche et fait une croix en face de la colonne concernée.

2-2-5. Le tableau d'évaluation du système

Ce tableau qui résume l'ensemble des constats (forces et faiblesses) décelés à l'aide des différents outils développés plus haut (les tests de conformité, mémorandums descriptifs, le diagramme de circulation, les questions et guides opératoires, les grilles d'analyse) intègre les analyses suivantes :

- Les forces du système de contrôle,
- Les faiblesses du système de contrôle,
- Les effets possibles de ces faiblesses,
- L'incidence des faiblesses sur les états financiers,
- L'incidence des faiblesses sur le programme d'audit des comptes,
- Les recommandations à faire à l'entreprise.

2-2-6. Le diagramme de circulation

Le diagramme de circulation appelé également « flow chart », permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports.

2-2-7. La piste d'audit

La piste d'audit, ou chemin, ou Audit trail pour les anglo-saxons, est un outil de contrôle comptable recensant tous les éléments de preuve pour permettre de s'assurer que la reconstitution chronologique des opérations et ou permettant de remonter et de retrouver les données de bases.

L'auditeur interne utilise des moyens et des outils pour apprécier la qualité des différents dispositifs du système de contrôle interne, identifier leurs faiblesses et recommander les améliorations utiles.

Les moyens sont d'utilité indispensable et donc systématiquement utilisés à chaque mission d'audit interne.

Les outils sont, au contraire, à la disposition de l'auditeur qui choisira tel ou tel en fonction du but poursuivi, de la nature du problème, de l'environnement, etc. Le choix de l'outil approprié est toujours pour l'auditeur un problème délicat.

Section 3 : Méthodologie d'Évaluation d'un Circuit

La méthodologie d'analyse des procédures de circuit présente la progression cohérente des actions d'évaluation du contrôle interne, en vue d'atteindre efficacement les résultats attendus. Elle décrit la méthode qui doit être employée pour lancer l'étude, effectuer les travaux d'évaluation, en tirer les conclusions et obtenir les actions de progrès à mettre en place.

1. Les préalables à l'évaluation ⁽⁵³⁾

Avant de procéder aux travaux d'évaluation, l'auditeur est tenu de délimiter l'étendu de sa mission. Cette dernière pouvant aller d'une simple évaluation d'une procédure de gestion jusqu'à une mission d'audit intégré de l'ensemble de l'entreprise.

La mission doit également s'inscrire dans le cadre du respect d'un certain nombre de critère :

Régularité : il s'agit de comparer la règle et la réalité, autrement dit, l'auditeur va travailler par rapport à un référentiel légal et réglementaire (conformité).

Efficacité : c'est l'atteinte des objectifs fixés et plus généralement la réponse adéquate à l'attente.

Efficience : utilisation d'un minimum d'inputs pour avoir le maximum d'outputs.

Économie : optimisation maximale des ressources humaines.

Exhaustivité : l'enregistrement de tous les flux d'informations comptables.

Réalité : les comptes de l'entreprise reflétant une image fidèle de la situation financière de celle-ci.

Exactitudes : il s'agit de l'exactitude des flux d'informations chiffrés quant à leurs valeurs.

1-1. Phase de préparation

Quelle que soit la mission confiée à un auditeur, son point de départ est rigoureusement le même. En effet, on ne peut prétendre le lancement d'une étude d'évaluation de procédures sans avoir investi du temps dans une étape d'information générale sur le champ d'action. Il s'agit de la prise de connaissance où l'on recense les informations suivantes :

- Informations externes à l'entreprise : statistiques, problèmes comptables, etc.
- Informations internes à l'entreprise : historique de l'entreprise, activités, organigramme, etc.

Dans cette phase de préparation, on doit également définir les zones de risque nécessitant plus d'investigations.

1-2. Phase de réalisation

Les différentes étapes d'évaluation des circuits sont donc :

- Description du système ;
- Tests de conformité ;

⁵³ LEMANT Olivier, La conduite d'une mission d'Audit, 2ème édition, DUNOD, Paris, 1998, P 48.

- Évaluation préliminaire des procédures ;
- Tests de fonctionnement du système ;
- Feuille de révélation et d'analyse de problème ;
- La matrice de contrôle.

a. Description du système

Elle peut être narrative, sous forme de mémorandums ou normalisée à l'aide des diagrammes de circulation qui sont préférables dans les systèmes complexes. Elle a pour but de décrire ce qui devrait se passer dans l'entreprise et ce qui s'y passe réellement.

b. Tests de conformité

Ces tests ont pour objectifs de confirmer que le système tel qu'il a été décrit existe réellement, et que c'est lui qui est mis en place.

c. Évaluation préliminaire des procédures

Dans cette troisième étape, on se constitue une opinion sur la qualité des procédures de l'entreprise telles qu'elles ont été appréhendées grâce à un questionnaire d'évaluation adapté.

d. Tests de fonctionnement du système

Il s'agit de s'assurer que les forces théoriques recensées ont bien fonctionné comme cela était prévu et sur l'ensemble de la période étudiée.

Ils permettent accessoirement de vérifier que toutes les faiblesses ont été identifiées.

e. La matrice de contrôle

La matrice de contrôle permet à l'évaluateur d'analyser les risques inhérents à chaque activité clé qui sont susceptibles de mettre en cause leur réalisation.

La matrice de contrôle permettra à l'évaluateur d'apprécier l'efficacité du contrôle instauré au niveau de chaque système. Il énumère généralement différents risques ou erreurs (élevé, moyen ou faible) pouvant subvenir et identifie par la même occasion les contrôles susceptibles de prévenir ou corriger ces risques. Cet outil lui permettra d'apprécier de manière efficace les contrôles élaborés par l'organisation. La matrice de contrôle se présente sous forme de tableau suivant :

Tableau n° 02: La matrice du contrôle

Erreurs possibles	Causes éventuelles des erreurs possibles	Degré de risques inhérents	Contrôles s'y rapportant
-------------------	--	----------------------------	--------------------------

Source : Réalisé par nos soins.

1-3.La phase de conclusion

Les travaux ont jusqu'ici cheminé à partir des questions posées au départ selon une progression logique où la séquence d'évaluation et d'appréciation a convergé vers les feuilles de révélation et d'analyse de problèmes.

La présentation des conclusions suivra généralement une autre séquence en fonction de faiblesses relevées ; il faut alors structurer le rapport en fonction des points à faire passer, processus à améliorer, dysfonctionnements à éliminer, défauts à réparer...etc. voir méthodes performantes à généraliser ou simplement satisfaisantes à signaler au passage.

En définitive, c'est cette méthodologie d'analyse qui a été adoptée dans l'évaluation du circuit achat-fournisseurs de l'entreprise CO.G.B LABELLE.

Pour renforcer la maîtrise des activités de l'ensemble des métiers et des directions, l'entreprise doit respecter un certain nombre d'étapes d'évaluation de contrôle interne. Ce dernier est une pratique qui permet à l'entreprise de dégager les points faibles et les points forts de son système.

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que le système de contrôle interne est mis en œuvre par l'entreprise et exécuté à tous les niveaux en son sein. Ce qui signifie l'implication de l'ensemble du personnel opérationnel pour atteindre les objectifs de l'entité.

Cette mise en œuvre est systématiquement suivie d'une évaluation permanente. Pour mener à bien cette évaluation, un ensemble de moyens et outils sont mis à la disposition de l'auditeur interne. Ces moyens sont d'utilité indispensable et les outils sont à choisir selon les besoins de l'auditeur et les exigences de l'entreprise (selon son activité, l'environnement, etc.).

***Chapitre III : Présentation de
l'entreprise CO.GB
LABELLE et évaluation de
l'importance de la fonction
approvisionnement.***

Chapitre III : Présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement

Dans ce chapitre, nous présenterons l'entreprise « CO.G.B la belle » qui constitue le cadre de notre étude où nous avons effectué un stage d'un mois. Nous abordons dans ce chapitre les sections suivantes :

- Historique et structure de l'entreprise « CO.G.B labelle »
- Évaluation de l'importance de la fonction d'approvisionnement.
- Description de la procédure d'achat et la gestion des stocks.

Section 1 : Présentation de l'entreprise « CO.G.B labelle »

Cette section est consacrée à la présentation de l'organisme d'accueil « CO.G.B labelle »

1. Évolution de la CO.G.B labelle

Les travaux de construction ont débuté au début du 20^{ème} siècle. Ils sont effectués par la Société Industrielle de l'Afrique du Nord (SIAN), son rôle consistait en extraction de l'huile d'olive et la fabrication de savon.

En 1940, la société a commencé à produire ses premiers savons de première qualité et le raffinage d'huile de colza et de tournesol, mais sa production a dû être arrêtée à cause de la 2^{ème} guerre mondiale, mais vite reprise après sa fin.

En 1953, l'entreprise s'est mise à la fabrication du savon de ménage « mon savon ». Quelques années plus tard, cette entreprise a fait l'objet d'une nationalisation et ce en 1968 et rattachée à la SNCG (Société Nationale des Corps Gras).

L'année 1973 a vu la naissance de la SOGEDIA (Société de Gestion et de Développement des Industries Alimentaires). Puis elle a été transformée en 1982 ce qui a donné naissance à trois entreprises à savoir :

- ENCG (Entreprise Nationale des Corps Gras) ;
- ENJUC (Entreprise Nationale des Jus et des Conserves) ;
- ENASUCRE (Entreprise Nationale du Sucre) ;

Chapitre III : Présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement

En 1988, l'ENCG est devenue autonome avec son propre siège social et un capital de 426.000.000 DA.

En 1998, l'entreprise mère ENCG est devenue le groupe ENCG composé de cinq filiales réparties sur le territoire national comme suit : Béjaïa, Alger, Maghnia, Oran et Annaba.

La CO.G. Béjaïa est entrée officiellement en partenariat avec l'entreprise « LABELLE », cette dernière est une SPA avec un capital de 1.000.000.000 DA le 14/05/2006 avec une répartition de capital comme suit : 70% pour LABELLE et 30% pour le groupe ENCG.

Le capital social est partagé entre les actionnaires comme suit :

- SARL AGRO ALIMENTAIRE LABELLE : 700.000.000 DA représentant 70 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 DA chacune.
- GROUPE ENCG : 300.000.000DA représentant 30 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 DA chacune.

Chiffre d'affaires HT des trois dernières années

Année 2010 = 6 688 305 636,18 DA

Année 2011 = 10 227 222 192,30 DA

Année 2012 = 13 345 657 323,75 DA

Principaux clients de l'entreprise

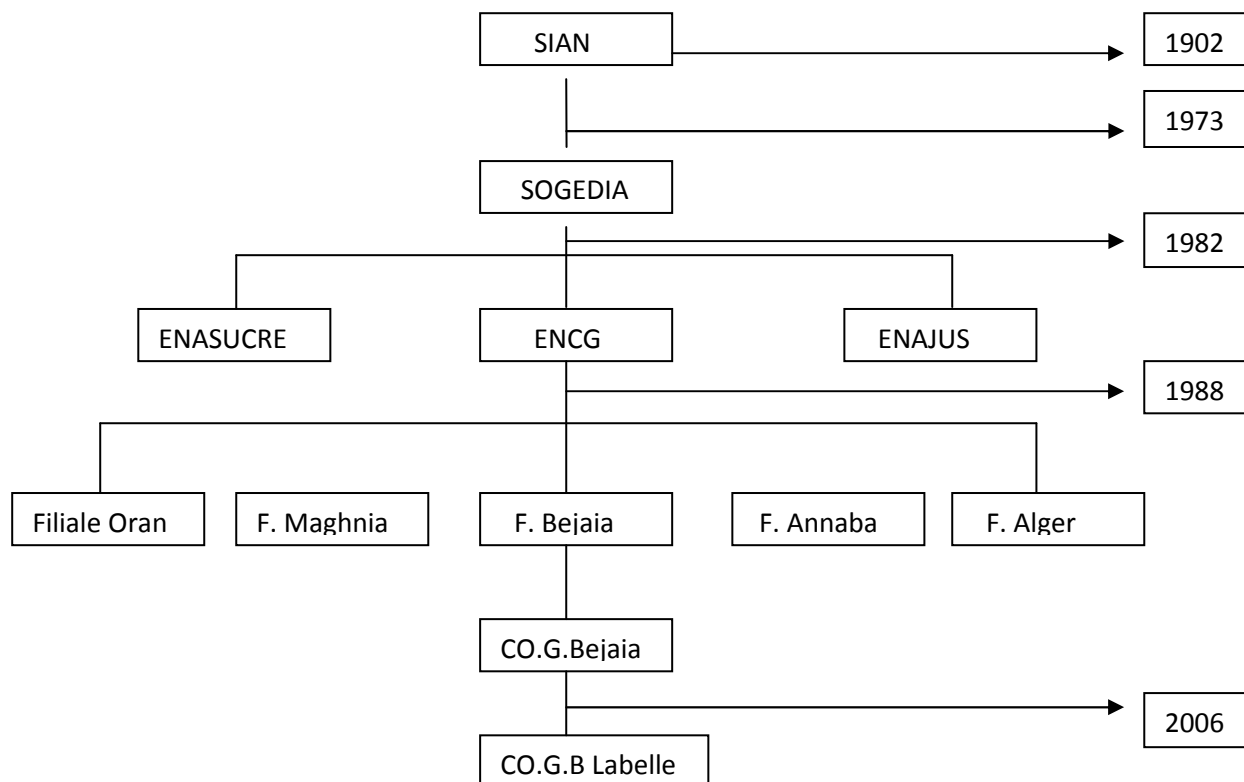
- **À l'étranger**
 - ATCO(Autriche) ;
 - SPIGA(Italie) ;
 - FUN FISHING(France) ;
 - AECI(Espagne).
- **En Algérie**
 - Groupe ENAP, SAIDA, ENAD, ONEX, HAAL HISPANO, MALUXE, SOFAMAR, SNAX, MARGARINERIE DAR ELBEIDA et SARL AGRO-ALIMENTAIRE.

Lieu d'implantation des usines

- Usine principale : complexe Corps Gras LABELLE-Route des Aurès-BP 406-Bejaia.

- Usine secondaire : Savonnerie des quatre-chemins-BP 245-Béjaïa.

Figure n° 06 : Organigramme de l'évolution de la « CO.G.B LABELLE »



Source : Documents de l'entreprise

2. Objet social

- Raffinage, conditionnement, commercialisation et ventes d'huile végétale ;
- Fabrication de savon de ménage, de toilette et de la glycérine, commercialisation et ventes ;
- Fabrication de la margarine, PVA, shortening, commercialisation et ventes ;
- Fabrication de produits dérivés d'huile, commercialisation et ventes.

3. Objectifs, missions et activités

La CO.GB labelle vise plusieurs objectifs et réalise plusieurs missions et activités à savoir :

3-1. Mission de l'entreprise

Les principales missions de la CO.G.B Labelle sont :

- Élaborer et réaliser des plans annuels de production et de vente ;

- Assurer les ventes des produits sur le marché national ou l'exportation dans le cadre des surplus de production ;
- Procéder à des études de projet pour répondre aux besoins de la demande national ;
- Organiser et développer des structures de maintenance permettant d'optimiser les performances de l'appareil de production ;
- Assister les unités de production pour assurer une politique uniforme en matières : production, distribution, maîtrise des coûts ;
- Mettre en place un système de gestion en vue de satisfaire les besoins nationaux et maintenir en permanence des stocks stratégiques en matières produites ;
- Mettre en place les voies et les moyens en vue d'une assimilation progressive de la technologie et de son activité ;
- La satisfaction des besoins des consommateurs en matière d'huile alimentaire, de savon, de margarine et d'autres dérivées des corps gras ;
- Leur métier est la transformation des matières d'origines animales et végétales en vue de la fabrication de produit de grand consommation et de produits destinés à l'industrie.

3-2. Les objectifs de l'entreprise

Les objectifs tracés par l'entreprise du groupe LABELLE sont :

- Satisfaire dans une large mesure les besoins nationaux des produits alimentaires ;
- Répondre aux besoins de consommateurs en terme de qualité ;
- Accroître les capacités de production par la création d'une autre unité de production ;
- Lancement de nouveaux produits et élargir sa gamme de production ;
- Affirmer sa présence sur le marché et dans toutes les régions d'Algérie ;
- Exploiter, gérer et développer principalement les activités de productions d'huile alimentaire et industrielle, du savon, de la margarine et autres activités industrielles liées à son objet.

3-3. Les activités de l'entreprise

- Fabrication de l'huile végétale ;
- Fabrication de la margarine de table, de feuilletage et pâtisserie ;
- Fabrication de produits végétaux aromatisés ;
- Fabrication de savon de ménage et de toilette ;
- Fabrication de graisse végétale à usage industriel, de glycérine, d'acides gras dessillés et du savon industriel ;

4. Potentiel de production

- Raffinage d'huile : 530 Tonnes/j ;
- Production de savon de toilette « ANTILOPE » : 150 Tonnes/j ;
- Production de savon de toilette « PALME » et « NESRIA » : 50 Tonnes/j ;
- Production Acides Gras Distillés : 20 Tonnes/j ;
- Production Margarines : 80 Tonnes/j ;
- Production PVA : 30 Tonnes/j.

4-1. Moyens de l'entreprise

- **Moyens matériels**

- Nature des moyens : Raffinerie, savonnerie, margarinerie et hydrogénation
- Origine des moyens : Europe, Canada

- **Moyens humains**

- Effectif total : **537**
- Dont Ingénieurs : **20**
- Masters : **06**
- D.E.S : **02**
- Licencié : **08**
- D.E.U.A : **05**
- Techniciens supérieurs : **32**
- CAP/CMTC : **17**

4-2. Les équipements de productions

La société « CO.G.B LABELLE » dispose des équipements suivants :

- Raffinage d'huile alimentaire ;
- Margarinerie ;
- Chaufferie ;
- Unité de conditionnement des huiles et savons ;
- Savonnerie de ménage et de toilette ;
- Distillerie des acides gras ;
- Station épuration des eaux usées ;
- Glycérinerie

5. Les principaux produits de l'entreprise

L'entreprise est spécialisée dans la fabrication des corps gras suivants :

- **Usage alimentaire**
 - Huile de table
 - Produit végétal aromatisé(PVA)
 - Margarine
 - Shortening
- **Usage domestique**
 - Savon de ménage
 - Savonnette
- **Usage industriel**
 - Savon industriel type lubrification
 - Acide gras distillé pour peinture, détergeant ...
- **Usage pharmaceutique**
 - Glycérine codex.
 - Sous produits valorisables
 - Résidu de distillation des acides gras ;
 - Résidu de distillation de la glycérine.

6. Les différents départements et services

La description des départements et services est comme suite :

6-1. Département de production

Avec un effectif qui travaille 24H/24H, partagé en quatre équipe de 8H/jours, ce département est composé de quatre services :

- Service raffinage : sa mission est la transformation de l'huile brute alimentaire destinée au conditionnement.
- Service conditionnement des huiles(CDH) : ce service est partagé en deux ateliers :
- Atelier plastique : son rôle est la fabrication de bouteilles en plastique ;
- Atelier conditionnement : son rôle est la mise en bouteille de l'huile pour la commercialisation.
- Service savonnerie : son rôle est la fabrication du savon de ménage, savon de toilette ainsi que la glycérine pharmaceutique.

- Service margarinerie : sa mission est la production d'hydrogène, d'huile hydrogène et de la margarine.

6-2. Département technique

Il a pour rôle la maintenance du matériel de production. Il est composé des services suivants :

- **Service études et méthodes** : ce service est chargé de l'organisation du département technique, de renouveler les équipements, de procéder aux différentes études (investissements, projets, etc.).

- **Service électricité** : son rôle est d'exécuter les plans d'actions, gérer le curatif, rembobiner les moteurs électriques.

- **Service mécanique** : ce service est chargé de maintenance mécanique.

- **Service utilité** : il assure tous les besoins en matière d'énergie aux ateliers de production tels que la vapeur, l'eau adoucie, la soude diluée, l'air comprimé.

6-3. Département des ressources humaines

Il s'occupe de la gestion du personnel, il est composé des sections suivantes :

- **Section personnel** : cette section assure le pointage, les absences autorisées et irrégulières. Elle gère aussi la carrière des travailleurs, maladies et recrutements.

- **Section paie** : elle s'occupe de la gestion des fiches de paie du mois

- **Section moyens généraux** : la structure des moyens généraux est chargée des travaux suivants :

- Répartition du matériel de bureau ;
- Démarche auprès des assurances contre les incendies ou tous les autres dégâts.

- **Section social** : elle s'occupe de toutes les affaires sociales du personnel : les allocations familiales et la sécurité sociale.

6-4. Département hygiène et sécurité

Il s'occupe de la sécurité en matière de protection individuelle et collective et la sensibilisation sur les risques d'accidents.

6-5. Département comptabilité et finance

Ce département est chargé d'enregistrer, d'analyser et de contrôler toutes les opérations comptables réalisées par l'entreprise et de connaître les mouvements des stocks et les existants en magasin.

6-6. Département d'approvisionnement

Il assure la prospection du marché et gère tous les achats du complexe en matière premières et consommables, emballages et pièces de rechange.

Son fonctionnement est assuré par un ensemble de personnes chargé de la gestion administrative comme suit :

- Un chef de département central ;
- Un assistant chargé des approvisionnements ;
- Un chef de service chargé des achats locaux ;
- Un chef de service chargé du suivi des opérations d'importation ;
- Un déclarant en douane chargé des formalités douanières ;
- Un agent administratif.

6-7. Service laboratoire

Ce service est chargé de contrôler et de gérer la qualité de tous les produits entrant dans le processus de production.

6-8. Direction commerciale

Après le conditionnement des huiles et autres produits, la direction commerciale intervient pour la commercialisation et la distribution des produits finis.

6-9. Service transport

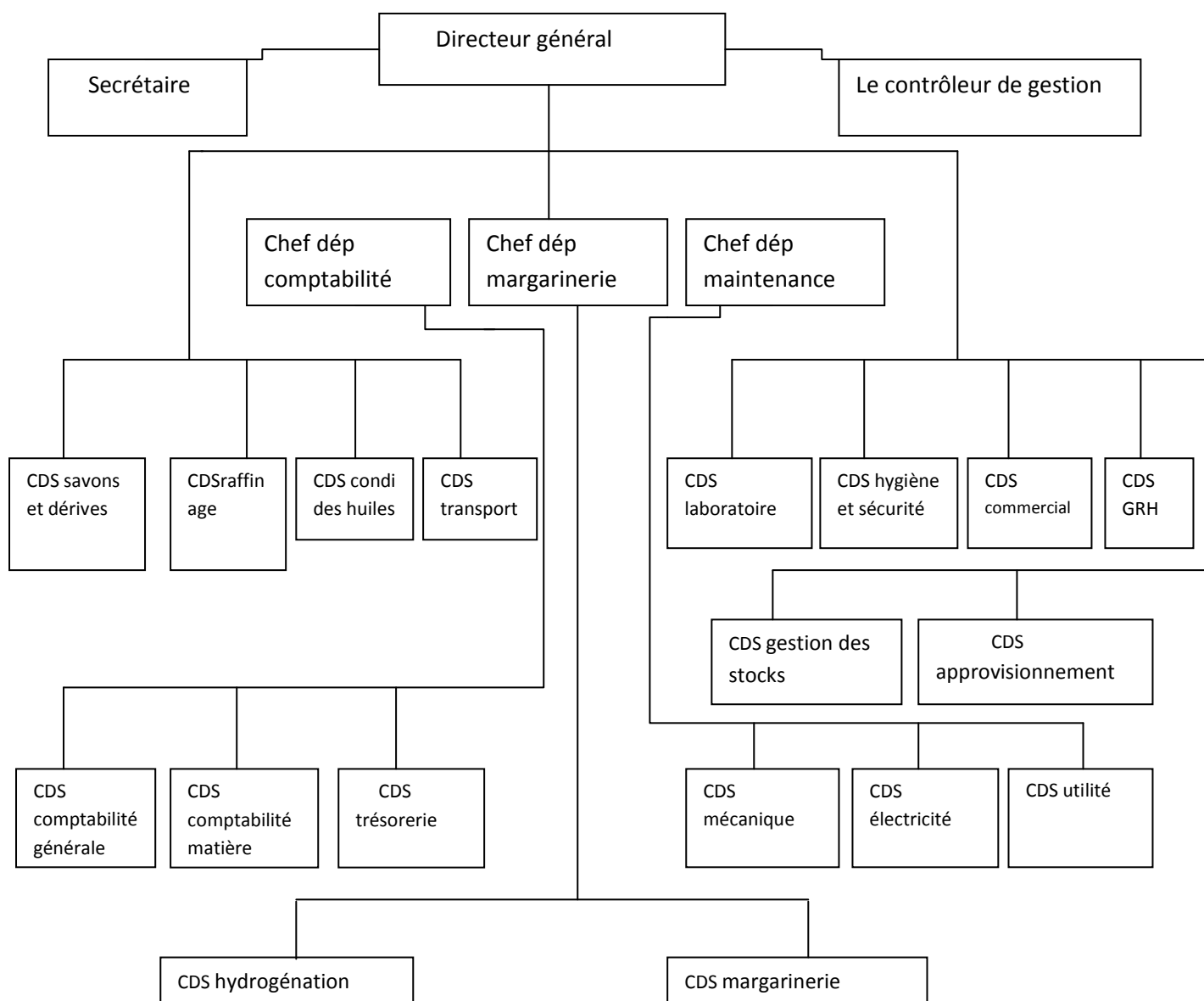
Il est composé d'un atelier de réparation. Il assure l'acheminement des matières premières et consommables vers l'entreprise, et assure la distribution des produits finis aux clients.

6-10. Le contrôleur de gestion

Qui a pour principale mission de veiller à l'élaboration, au suivi de l'exécution des budgets de la société et la réalisation des situations, états et rapports statistiques de gestion.

Tous ces départements et services dépendent d'une seule personne qui est le directeur général, ce dernier gère l'entreprise et prend les décisions stratégiques. Ce lien est représenté dans l'organigramme suivant :

Figure n° 07 : L'organigramme de l'entreprise CO.G.B LABELLE



Source : Réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

Commentaire sur l'organigramme

Nous avons constaté, à partir de l'organigramme générale de l'entreprise CO.G.B « la Belle », que le système de répartition des départements et des services n'est pas homogène, à savoir dans certain cas, ils existent des départements qui ont la charge de gérer les services pour les départements, comptabilité, margarinerie et maintenance et d'autre parts des services sans département pour les coordonner.

La gestion de l'entreprise est centralisée, les départements, ainsi, que les services suivent les directives de la direction. Il est à signaler qu'il n'existe pas de fonction d'audit interne dans l'entreprise. L'unité de production détient une infrastructure adéquate et une capacité de production qui peut satisfaire le marché national et même dégager un surplus pour l'exportation. L'évaluation de l'importance de l'audit interne pour la fonction approvisionnement s'appuiera sur l'examen des paramètres suivants :

- La présentation de la fonction approvisionnement ;
- Les prévisions pour la fonction approvisionnement ;
- La perception des dirigeants sur l'audit interne.

Section 2 : Évaluer l'importance de la fonction approvisionnement

Nous allons montrer dans cette présente section, l'importance d'évaluer la fonction d'approvisionnement.

1. Présentation de la fonction approvisionnement

Avant de décrire cette fonction, il est utile de la définir et de présenter son organigramme.

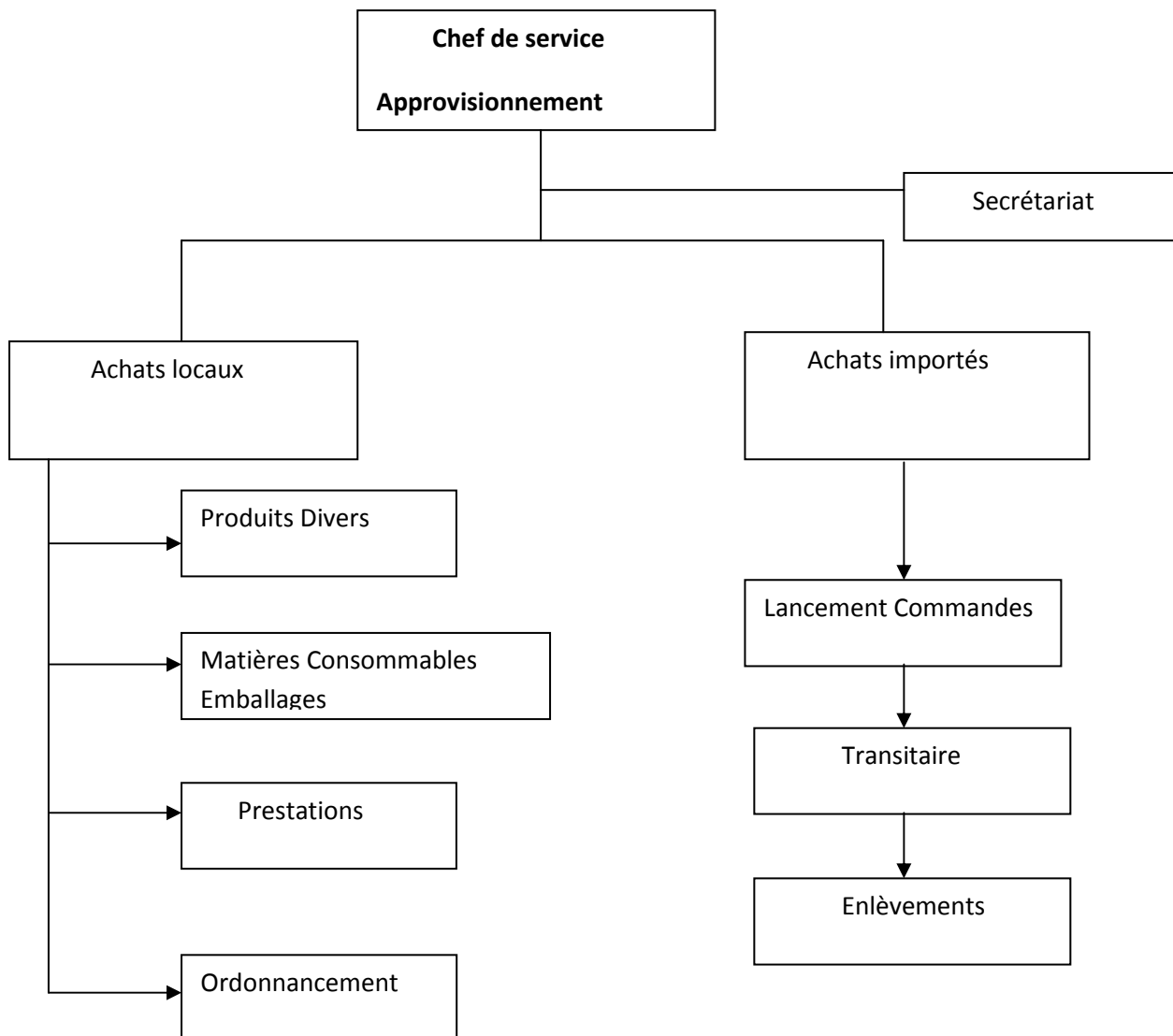
1-1. Définition de la fonction approvisionnement

C'est l'acquisition des biens et services nécessaires au fonctionnement de l'entreprise, c'est-à-dire, l'achat des matières premières et fournitures pour les différents départements de CO.G.B « la belle » qui est indispensables pour la continuité du cycle d'exploitation.

1-2. L'organigramme de la fonction

Cette fonction contient un effectif de 7 employés répartis sur différentes responsabilités bien déterminées. L'organigramme de la fonction est le suivant :

Figure n° 08 : Organigramme de la fonction approvisionnement.



Source : Réalisé par nos soins suite à un entretien avec le responsable des achats.

À partir du plan d'organisation de la société, décidé par la direction générale qui fait l'objet de la centralisation des fonctions principales, la structure approvisionnement réunie en une seule entité, c'est-à-dire elle a le droit de réunir tous les achats des deux unités de production, UP/07et UP/08.

2-1 Activités principales

La fonction d'approvisionnement comporte deux activités principales à savoir :

2-1-1 Achats importés

- a- **Responsable de structure** : qui s'occupe de faire le placement des commande, le suivi des dossiers et la réception des navires.

b- Chargé de transit et dédouanement : qui se charge des traitements des dossiers, les déclarations en douanes, le suivi et les enlèvements.

c- Chargé des enlèvements : il s'intéresse au contrôle de réception et les prestations de services.

- **Structure importation**

- **Importation** : cette structure aura pour mission de gérer les achats d'importation, c'est-à-dire à partir de la réception de la demande d'achat sous forme pro-forma émanant des unités de production

La structure contrôle la conformité du document, procède directement au lancement de la commande s'il s'agit d'une remise documentaire. Ou bien d'une lettre de crédit, dans ce cas la « comptabilité et filiale » est informée par écrit afin de procéder à l'ouverture de la lettre de crédit. Par la suite, le fournisseur sera informé pour la confirmation de la commande.

Il y a aussi le suivi de la commande avec relances éventuelles et ce jusqu'à la réception de la marchandise, demande d'établissement d'assurances, récupération des documents définitifs, vérification.

- **Transitaire** : préparation du dossier pour le dédouanement avec l'ensemble des actions dévolues :

- Reconnaissance du colis, au niveau des ports et aéroports ;
- Vérification des commandes ;
- Anticiper sur la précision des tarifs douaniers et autres documents requis ;
- Préparer et déposer la déclaration douanière et assurer le suivi pour l'obtention du Bon A Enlever (B.E.A) .

- **Enlèvement** : structure ayant la responsabilité des enlèvements et du suivi jusqu'à la fin de l'opération, qu'il s'agisse de transport de commande, unités, en vrac ou autres marchandises nécessitant une location de Clark, rampe de chargement et autres moyens de manutention.

2-1-2 Achats locaux

a- Responsable de structure : qui s'occupe du contrôle, le suivi des commandes et le règlement de ces dernières ;

b- Acheteur matière consommables ;

c- Acheteur emballages

d- Acheteur pièce de rechange

- **Structure des achats locaux** : la gestion de l'expression des besoins exprimés ou demandés par les structures opérationnelles des unités de production à travers :

- Programme prévisionnel ;
- Commission des achats mensuels ;
- Demande d'achat ponctuelle ou d'urgence.

Cette structure est scindée en 04 parties distinctes :

- Produits divers ;
- Matières consommables, emballages ;
- Prestation d'ordre non industriel à savoir : Papeterie, Étiquettes, Transport camions, Réalisation logo.

- Ordonnancement : le suivi des commandes de chèques, virements éventuels, règlement des factures, régularisation avec les unités de production concernées, service fait sur les factures.

2-2. Les matières premières et fournitures, catégories et natures

Nous essayons de donner les principales matières et fournitures que chaque atelier utilise :

- **Atelier conditionnement de l'huile** : qui a pour tâche de conditionner l'huile dans des emballages à travers des bouteilles et autres, il utilise aussi des matières consommables à partir des références.

- **Atelier margarinerie** : qui a pour but de fabriquer la margarine, qui passe par de différents ateliers avant d'apparaître comme produit fini, en utilisant des emballages, matières et fournitures consommables.

- **Savonnerie** : qui a pour but de fabriquer du savon pour ménage et pour l'industrie à partir des déchets du raffinage des huiles, et qui consomme des emballages et des consommables.

- **Raffinage** : a pour but de traiter les matières premières pour extraire des huiles à la consommation alimentaire.

- **Utilitaire** : a pour but de fabriquer des produits destinés à l'usage pharmaceutiques à partir de la glycérine et d'autres matières consommables.

Liste des matières premières

- H.B Colza ;
- H.B tournesol ;
- Pruile Brute T/SOL ;
- Huile de palme R.B.D ;
- H.B Oleine de plame ;
- Huile oleine de palme ;
- Huile OLE.palme RBD
- Huile à recycle SOYA ;
- H.COPRAH ;
- Suif Fancy ;
- Suif top white ;
- Stearine de palme ;
- Matière gras distille ;
- Acide gras distille ;
- Huile de palmiste ;
- H.B SOJA.

Liste des emballages

Les emballages de la CO.G.B labelle sont représentés dans le tableau suivant :

Tableau n° 03 : Les emballages de l'entreprise CO.G.B

Les emballages		
Conditionnement de l'huile	Margarinerie	Savonnerie
Etiquette Soya 5L PET	Scotch d'emballage	Carton SDM 400G
Etiquette goutte d'or MDN 5 L	Carton margarine Shortening	FUT Glycérine
Etiquette goutte d'or 5 L PEHD	Papier sulfurise margarine /250g bobine	Papier stifner 85G SDT
Carton huile 5 L PEHD	Barquettes SAMSA 900 g	Film Neutre 85 GSDT
Carton Bonal PET 1L	Barquettes SAMSA 1,8 g	Carton SDT palme d'or pomme
Etiquettebonal 1 L PET	Papier sulfurise en feuilles blanches 64 g	Papier Flex card p/OR pomme
Etiquette g/d'or 1 L PET	Papier sul .marg 500 g la belle plus	Carton SDT Douce line Lavande
Fibre unis intercalaire/PET 5 L	Carton marg la belle	Papier flexocard Douce line Lavande
Film thermo 1L PET	Carton la belle plus	Carton SDT douce line pomme
Film étirable 5 L PET	Intercalaire P/pot	Papier flexocard douce line pomme
PEHD 5502	POT Polyma 250G	Carton SDT Palm d'or Citron
Préforme 1L PET	Couvercle P/POT	Papier flexocardpalm d'or Citron
Préforme 5L PET	Carton marg P/POT 259 G	Papier flexocardpalm d'or rose
Préforme 5 L PET Jaune	POT Polyma 500 G	Papier flexocardpalm d'or Rose
Bouchons 5 L PET	Carton Marg P/POT 500 G	Carton SDT Douce line Rose
Poignées 5 L PET	Gouvercle P/POT Tartina 250 G	Papier flexocard Douce line Rose

Chapitre III : Présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement

Bouchons 1L PET	Pot Tartina 250 G	Carton SDT Douce line Citron
Carton huile 5 L PEHD MDN	Carton Tartina 8 KG	Papier Flexocard douce line Citron
Carton huile PET 5 L	Carton Net gold 10 KG	Carton SDT Palm d'or Lavande
Etiquette goutte d'or 2 L	Carton MARG RIKA	Papier flexocard Palm d'or Lavande
Carton g / d'or 2 L	Couvercle HOLLANDIA 250 G	SACS Coupeau X
Etiquette CHAMSIA PET 1 L	Pot HOLLANDIA 250 G	Fil a coudre
Etiquette SOYA OLEINE 5 L PET	Papier Sulfurise MARG Table	Ficelle lieuse
500 G		
Palette en bois	Carton SAMSA 900 G	Carton SDM 300 GRS
	Pot Tartina 500 G	
	Couvercle Tartina P/POT Tartina 500 G	
	POT ALLPLAST 500 G	
	Couvercle HOLLANDIA 500 G	
	Papier sulfurise Feuille 500 G net gold	
	Carton net gold 25 KG	
	Carton SAMSA 1.8 KG	
	Papier sulfurise marg feuille 500G	
	Carton marg feuille 500 G	
	Carton marg table 250 G	
	Papier triplex (feuille)	
	Papier Aluminium MARG	

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

Liste des consommables

Les consommables de l'entreprise CO.G.B labelle sont représentés dans le tableau suivant

Tableau n° 04 : Les consommables de l'entreprise CO.G.B

CDH	Margarinerie	Raffinage	Utilitaire
Colorant vert	Vitamine AD 3	Acide phosphorique	Acide sulfurique
Colorant Orange	BETA carotène	Potasse caustique	PLR 32, Anti primant
Cole thermo fusible	Arome SMEN	Catalyseur d'hydro	béton réfractaire
Cole technomelt	Emulsifiant 90/93	Adjuvant filtration	Chaude hydratée
Cole Icate RL 23	Antodispert	Azurant optique	Charbon Actif poudre
Cole HMC	Lécithine de Soja	Cellulose de Win	Chlorure Ferrique
Solvant WL 200	Amidon de Mai	Carbonate de soude	LEWATIT CNP80
Make UP 236 BK	Sel alimentaire	Terécoredlorante	LEWATIT S 100
Make UP IC 236 DK	Acide sorbique(sarbate) de potassium	Radiums SOEB	Phosphate Tricidique
Réservoir Encre	Acidulant		Poly électro Leyte
MAKE UP 291 BK	Arome de beurre		Soude caustique

Source : Documents de l'entreprise.

Liste de pièce de rechange

- Garniture p/pompe ;
- Convertisseurs ;
- P/R Compresseur ;
- Ventilateur ;
- P/R chaudière HP 890 ;

- P/R Pistons et Cylindres.
- P/R Encartonneuse ;
- Déflecteur ;
- P/R Enveloppeuse ;
- Vannes ;
- Groupe dosage ;
- P/R Pompe ;

Si on fait un classement des matières et fournitures, on peut distinguer deux types d'achats : ceux qui sont obtenus localement et les achats qui sont acquis à l'étranger, Cependant, même le type des achats qui sont acquis habituellement ici en Algérie peuvent être acquis à l'étranger pour les raisons suivantes :

- L'unité à l'agrément d'importer n'importe quelle catégorie d'achat ;
- Les fournisseurs locaux font la spéculation en permanence ;
- Avoir des prix raisonnables avec une meilleure qualité.

Enfin, il semble selon les informations recueillies que la majorité des achats, provient de golf, vues toutes les conventions qui sont établies par l'Algérie et ces derniers, ainsi que la facilité des transactions et la réduction des impôts et taxes.

2-3. Les fournisseurs

Les fournisseurs de l'entreprise CO.G.B labelle sont scindés en deux types : les fournisseurs locaux et les fournisseurs étrangers.

2-3-1. Les fournisseurs locaux

La COGB LABELLE détient des contrats avec des différents fournisseurs locaux à titre d'exemple : GENERALE EMBALLAGE et TONIC EMBALLAGE, pour les achats des emballages et les cartons.

Voici la liste complète des fournisseurs locaux de l'entreprise :

- GENERALE EMBALLAGE ;
- ECES HAMRAYA ;
- SNC ZIANI ;
- KHAROUNI ALI ; SNC ADFLEX ;

- ENASEL.
- POLYMA ;
- TONIC EMBALLAGE
- BOUHARICHE.

2-3-2. Les fournisseurs étrangers

L'entreprise CO.G.B LABELLE détient aussi des conventions avec des sociétés étrangères issues de l'EUROPE, USA, PAYS DE GOLF ET AMERIQUE LATINE.

Voici la liste complète des noms des sociétés étrangères :

- ROTEN GERMANY ;
- ABB/FRANCE ;
- ATELIER FRANCOIS ;
- ONEDO INDUSTRIEL ;
- CH BELGIQUE ;
- MCM HOLLANDE ;
- SEAMCO BELGIQUE ;
- BABCOCK FRANCE;
- MAZZONI ITALIE;
- GRISS FRANCE ;

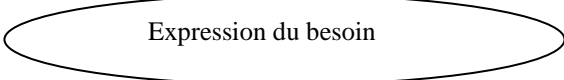
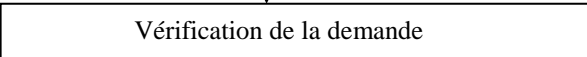
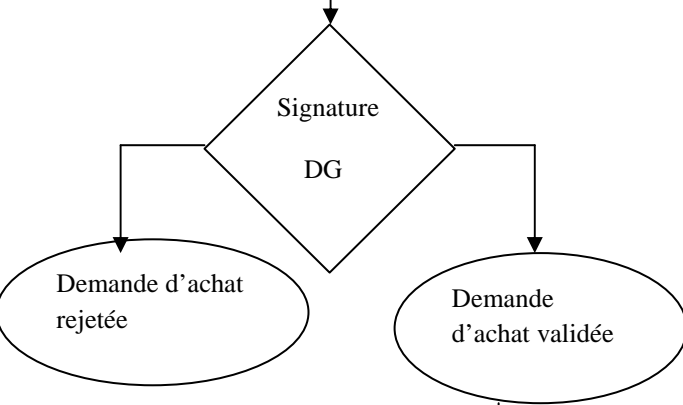
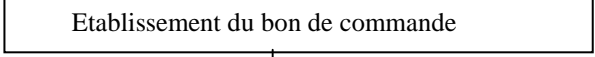
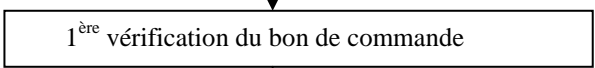

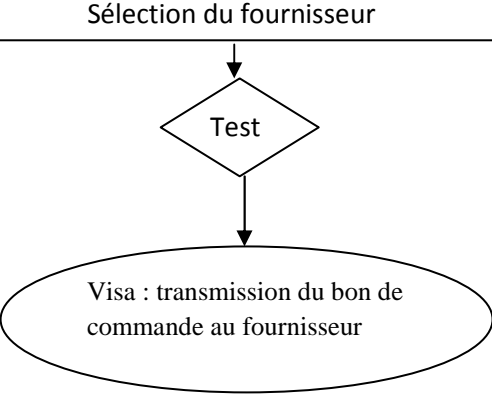
Section 3 : La description de la procédure d'achat et la gestion des stocks

Après avoir réalisé un entretien avec le responsable des approvisionnements, il nous a décrit la procédure d'achat que nous avons traduit par un schéma afin de mieux comprendre ses étapes.

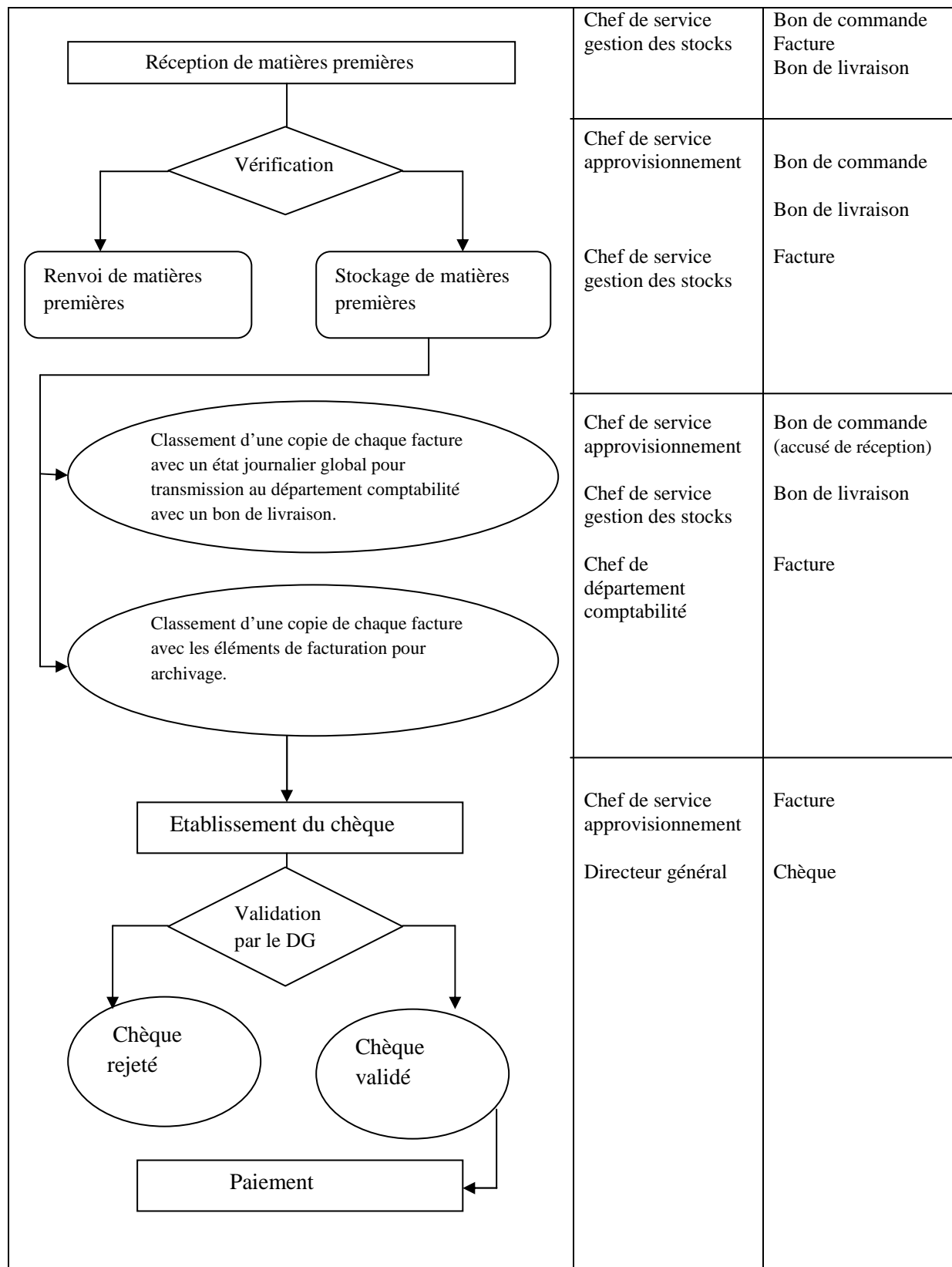
1. La procédure d'achat

La procédure d'achat décrite dans le schéma ci-dessous comprend les étapes suivantes :

Tableau n° 05 : La procédure d'achat

Opérations	Intervenants	Document associé
	Emise par le chef de service de production	Demande d'achat
	Chef de service approvisionnement et le directeur général	Demande d'achat Bon de commande
		
	Directeur général	Bon de commande
		
	Directeur général et chef de service approvisionnement	Bon de commande Liste des fournisseurs
		

Chapitre III : Présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement



Source : Réalisé par nous-mêmes suite à un entretien avec le responsable des achats de l'entreprise.

1-1. Demande d'achat

Qui se réalise avec une transmission du responsable de la production d'un besoin d'approvisionnement sur l'une des matières premières (emballages, fourniture, et pièces de rechange, etc.) ou bien sur une émission d'un besoin provenant d'une certaine source dans l'organisation.

1-2. Bon de commande

Qui doit être impérativement signé par le DG, vu son statut de premier responsable, dans le cas contraire le bon de commande ne serait pas valider.

1-3. Sélection des fournisseurs

Après la signature du bon de commande, le responsable du service approvisionnement procède à une sélection des fournisseurs, en tenant compte des délais de livraison, de paiement, le nombre de fournisseurs possédant l'intitulé de la commande ainsi que les contrats établis par les fournisseurs importants de l'entreprise.

1-4. Accusé de réception

La facture, le bon de livraison et le bon commande de la marchandise constituent une étape très importante, car tous ces derniers documents représentent des pièces justificatives, en effet toutes les copies sont envoyées respectivement aux différents services, comptabilité, DG, paiement et production afin de s'assurer de la réception de la marchandise demandée en quantité et en valeur.

1-5. Comptabilisation

Le service comptabilité fait ses enregistrements à partir des documents annexes à savoir le bon de commande, la facture et le bon de livraison établis par le service approvisionnement.

1-6. Paiement

Se fait après un avis favorable du service comptable et après signature de DG, ensuite la transmission au service approvisionnement pour finaliser la procédure.

2. La gestion des stocks

Les matières premières et les fournitures diverses sont stockées dans des entrepôts appartenant à l'entreprise, la méthode d'évaluation des stocks est souvent FIFO avec une application de CMUP un peu timide. Le stock de sécurité est différent d'une matière première à une autre selon les délais de livraison et le lieu (local ou importation). La quantité

de stock de sécurité dépend de la durée qui est de 02 à 03 mois, il existe aussi des stocks d'un délai moyen de 15 jours qui est représentée par les emballages et les fournitures de bureau.

2-1. Le responsable de la gestion des stocks

Il est le premier responsable du service, il a un effectif de 30 employés qui sont répartis en deux groupes, un groupe qui reste dans l'unité pour recevoir les emballages et les consommables, et l'autre groupe se charge de la réception des importations en matières premières et le dédouanement de ces derniers. Le responsable des stocks veille aussi à la coordination des tâches et la polyvalence des employés, du fait de volume de la réception des commandes et le planning de rotation des travailleurs en tenant compte des saisons.

2-2. Le responsable des consommables et emballages

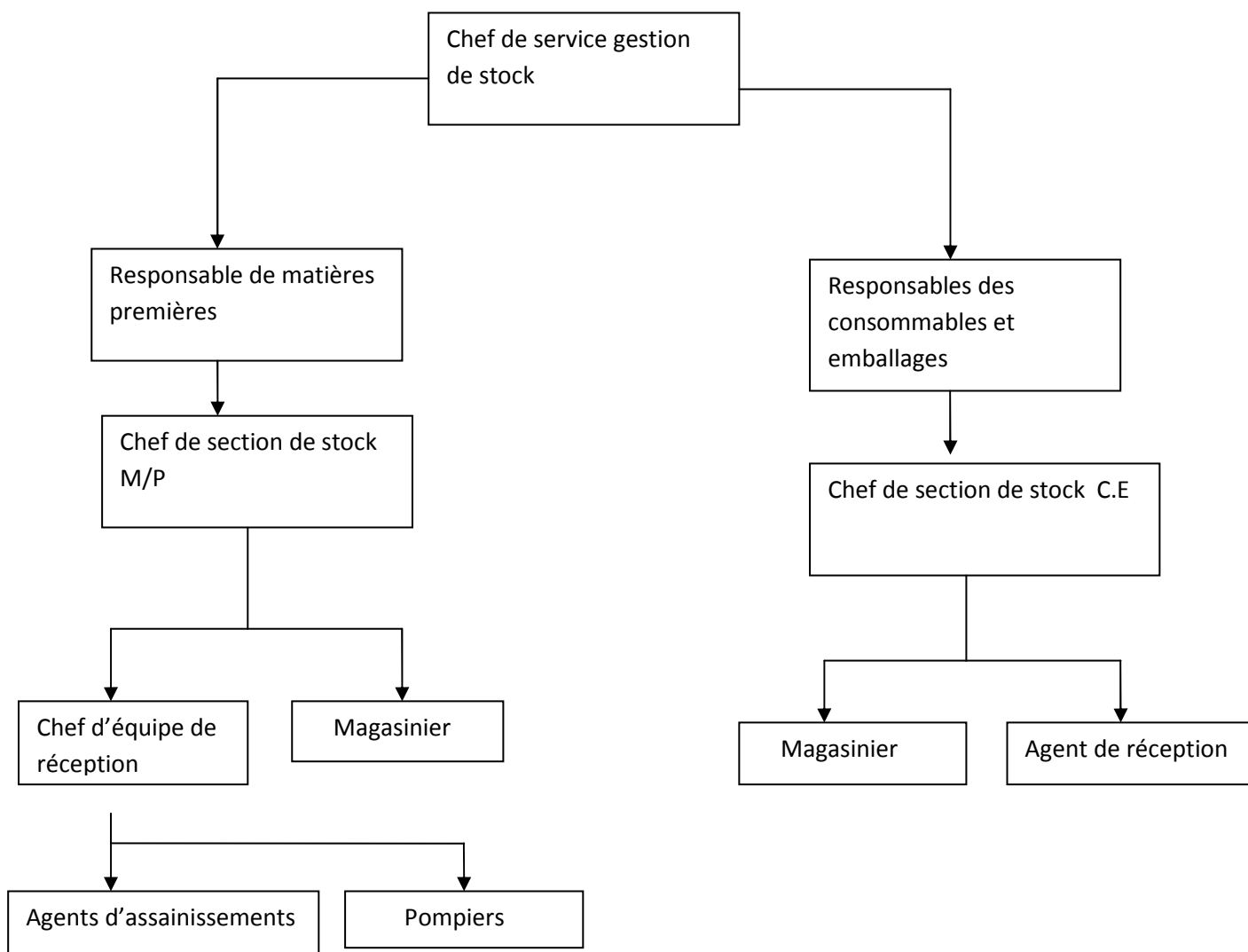
Étant sous la tutelle du premier responsable, sa tâche consiste à veiller au bon déroulement de la réception des commandes à l'unité, il rend compte directement au chef de section de stock consommables et emballages et à l'équipe de réception. Après le déchargement et le stockage de la marchandise dans le magasin, le magasinier et le chef de section de stock consommables et emballages procèdent à l'inventaire physique avec tous les documents suivants :

- Certificat de conformité ;
- Bon de livraison et la facture ;
- Fiche technique des produits ;
- Fiche de sécurité.

2-3. Le responsable des matières premières

Toujours sous la tutelle du premier responsable, sa tâche est la même que celle du responsable des emballages et consommables, sauf pour la réception de la marchandise qui se fait au niveau du port avec l'aide des pompiers et des agents d'assainissements, vu la sensibilité et le danger qu'encourent les matières premières importées afin de les déplacer et les décharger dans l'unité.

Figure n° 09 : Organigramme de service gestion des stocks



Source : Réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

Pour conclure, face à l'évolution de la fonction d'approvisionnements et l'élargissement de son périmètre d'intervention, l'entreprise doit définir les politiques et les moments parfaits pour s'approvisionner, et doit garantir un contrôle efficace et satisfaisant de toute opération d'approvisionnement réalisée.

Nous avons constaté, à partir de l'organigramme générale de l'entreprise CO.GB « la Belle », que le système de répartition des départements et des services n'est pas homogène, à savoir dans certain cas, ils existent des départements qui ont la charge de gérer les services pour les

Chapitre III : Présentation de l'entreprise CO.GB LABELLE et évaluation de l'importance de la fonction approvisionnement

départements, comptabilité, margarinerie et maintenance et d'autre parts des services sans département pour les coordonner.

La gestion de l'entreprise est centralisée, les départements, ainsi, que les services suivent les directives de la direction. Il est à signaler qu'il n'existe pas de fonction d'audit interne dans l'entreprise. L'unité de production détient une infrastructure adéquate et une capacité de production qui peut satisfaire le marché national et même dégager un surplus pour l'exportation. L'évaluation de l'importance de contrôle interne pour la fonction approvisionnement s'appuiera sur l'examen des paramètres suivants :

- La présentation de la fonction approvisionnement ;
- Les prévisions pour la fonction approvisionnement ;
- La perception des dirigeants sur l'audit interne.

***Chapitre IV : Évaluation des
procédures de contrôle interne
du cycle achats/fournisseurs
(Approvisionnement)***

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnement)

Après avoir développé l'approche théorique sur le contrôle interne et son rôle dans l'efficacité de l'entreprise, nous aborderons maintenant notre étude pratique. A travers ce chapitre nous mettrons en pratique toutes les connaissances théoriques acquises tout au long de nos travaux précédents par le contrôle de la fonction approvisionnement, et cela en essayant de faire ressortir l'apport de l'audit interne à la performance de l'entreprise. En effet, on tentera de mettre en lumière à quel point il contribue à l'efficacité du système de contrôle interne et l'aide considérable qu'il peut apporter à une prise de décision efficace.

Ainsi, ce quatrième chapitre sera présenté en trois sections, la première sera consacrée à la prise de connaissance et la description des procédures du cycle achat (approvisionnement), quant à la deuxième, elle sera consacrée au questionnaire du contrôle interne au sein du service achat (approvisionnement), en fin la dernière section abordera l'évaluation des procédures d'achats après avoir traité le questionnaire précédant.

Section1 : Prise de connaissance et description des procédures

Nous allons essayer de faire la prise de connaissance de l'existant afin qu'on puisse décrire les procédures relatives au cycle Achats /Fournisseurs de l'entreprise «CO.G.B La belle ».

Ainsi, celles-ci sont relatives à l'expression des besoins, la sélection des fournisseurs, le lancement de la commande, la réception, le contrôle des factures, la comptabilisation, et enfin le règlement.

1. Prise de connaissance

Dans le but de préparer au mieux notre travail et en se référant aux normes de travail généralement admises, nous avons débuté par la prise de connaissance générale de l'entreprise et de ses activités et cela en mettant l'accent particulièrement sur la fonction approvisionnement.

1-1. Importance de la prise de connaissance

La prise de connaissance est l'étape la plus importante pour un auditeur. Elle va lui permettre d'avoir une vision plus claire sur l'ensemble du fonctionnement, de la succession des faits et des phénomènes propres au cycle. Cette prise de connaissance va permettre à l'auditeur de :

- Définir une démarche spécifique adaptée au cycle ;
- Comprendre l'activité du cycle et son langage ;
- Identifier les risques pouvant causer une incidence significative sur les comptes ;
- Déterminer la nature et l'étendue des contrôles et donc déterminer l'organisation de la mission.

En effet, pour atteindre ces objectifs, l'auditeur doit avoir des informations concernant :

- Le secteur d'activité de l'entreprise ;
- La clientèle ;
- La concurrence ;
- Son organisation, sa structure, sa politique générale, etc.

Le but est de pouvoir apprécier les éléments suivants :

- Le plan d'organisation et son organigramme ;
- Le système de pouvoir et d'autorisation des transactions ;
- Le système d'information

L'intérêt de l'étude de la structure de l'entreprise, est de nous permettre de :

- D'avoir une définition claire sur les tâches qu'occupe chaque personne dans l'entreprise;
- Vérifier que les dépenses hiérarchiques sont clairement précisées ;
- Voir si la séparation des pouvoirs est mise en évidence par la répartition des responsabilités.

Au vu de ces conditions, l'entreprise sera tenue de gérer son personnel avec transparence à travers son organigramme.

1-2. Les méthodes de prise de connaissance

La prise de connaissance se fait à travers des entretiens, des analyses des documents et par des visites. Les entretiens avec les personnes ont un rôle dans le déroulement des opérations du cycle Achats/Fournisseur. L'analyse documentaire consiste de prendre connaissance des manuels de procédures concernant les opérations du cycle.

La visite des postes de travail est nécessaire pour se rendre compte de l'exécution des tâches.

2. Description des procédures (exécution des contrats)

Dans cette partie nous allons essayer de décrire les procédures relatives à l'exécution d'un contrat. Ces procédures sont :

- L'expression des besoins ;
- La sélection des fournisseurs ;
- Et enfin, le lancement de la commande.

2-1. L'expression des besoins

Il est évident que tout achat trouve son origine dans l'émission d'un besoin provenant d'une certaine source dans l'organisation.

En effet, le besoin peut concerner mensuellement les besoins de production et de laboratoire, en tenant compte des stocks, des besoins exprimés par les services opérationnels (Gestion des stocks, Production, Laboratoire, Technique), des possibilités de stockage et délais d'approvisionnement, selon que l'achat soit local ou étranger.

Les besoins sont exprimés sous forme d'une demande d'achat (DA) émise par le service opérationnel et qui doit comporter :

- Numéro d'ordre ;
- Désignation ;
- La référence de l'article ;
- Caractéristiques – spécifications ;
- Les quantités.

Le directeur opérationnel contrôle et approuve la DA et il doit :

- s'assurer que la DA a été correctement remplie,
- approuver la DA après l'avoir visée,
- transmettre la DA au Service Achat pour proposition de choix de fournisseur.

2-2. La sélection des fournisseurs

Tâche fondamentale des acheteurs dans le processus des décisions d'achat, et étape importante du traitement des commandes.

Les besoins d'achats étant arrêtés, la structure chargée de l'approvisionnement lance, sur la base des demandes, les consultations auprès des fournisseurs potentiels en y joignant les fiches techniques ou cahier des charges réglementaires éventuellement.

- A la réception des offres celles-ci sont présentées, selon le cas, accompagnées d'un T.C.O.

Le T.C.O. sera fourni à chaque fois que plusieurs fournisseurs seront sollicités lors des consultations. Il sera la preuve de la sélection et une base de passation de commande.

- La sélection des fournisseurs se fait sur la base de :
 - Consultation des fichiers des fournisseurs,
 - Contact ou faire appeler éventuellement les fournisseurs pour obtenir des factures pro formas, ou devis, fiches techniques, échantillons, etc.
 - Comparaison des prix et sélection les fournisseurs les plus avantageux et offrant des articles jugés de bonne qualité,
 - Porter le montant en face de chaque article sur la DA,
 - Transmission les fiches de consultation assorties des propositions au Directeur avec la DA et les factures pro formas ou devis.

Une fois le fournisseur est retenu, Le directeur des approvisionnements, ou son Représentant (chef de service) :

- Choisit avec le Responsable Opérationnel (Utilisateur), le fournisseur offrant les meilleures conditions de qualité et prix,
- Sollicite l'aval du Directeur Général ou de son représentant, si le montant de la dépense est supérieur à 1 00 000 Dinars,

2-3. Le lancement de la commande

La commande est faite sur la base d'un bon de commande pré numéroté signée par la responsable des approvisionnements.

Cette commande (contrat pour les fournisseurs étrangers) sera envoyée par mail ou par fax au fournisseur puisque une partie des fournisseurs se trouve à l'étranger. Les plafonds ne sont pas spécifiés pour les dépenses.

Lors de la réception de la facture pro forma, il sera procédé à une comparaison entre les prix et les quantités demandées. En cas d'accord sur les conditions du pro forma, il sera établi un bon de commande (BC) qui sera signé par le Responsable des achats et envoyé au fournisseur par la même voie.

Après avoir eu la confirmation par avis réception de la part du fournisseur, le responsable va se charger de lui communiquer le nom et l'adresse du transitaire qui va acheminer les marchandises commandées.

Le BC sera établi en plusieurs exemplaires qui seront dispatchés de la manière suivante :

- Une copie pour l'acheteur (client) ;
- Une copie pour la comptabilité pour le rapprochement bon de commande/bon de Réception/facture ;
- Une copie au service achat pour le suivi de la commande ;
- Une copie au fournisseur.

2-4. Réception de la marchandise et de la facture

Nous allons essayer de décrire comment la marchandise est réceptionnée ainsi que la réception de la facture.

2-4-1.La réception de la marchandise

La marchandise est réceptionnée sous la présence d'un comité composé du responsable des stocks, du magasinier et d'un responsable technique au cas où les biens livrés ont des spécificités technique; matériel informatique par exemple.

Un rapprochement est effectué par le comité de réception entre les quantités et qualité, entre Bon de commande (BC) et bon de livraison (BL) pour les achats locaux, BC et la liste de colisage pour les achats à l'importation pour vérifier la conformité entre les biens commandés et les biens livrés.

Le magasinier fait deux copies du BL pour transmettre à la comptabilité et au service des approvisionnements.

Ensuite le magasinier va établir un bon de réception pré numéroté en trois exemplaires qui sera signé par le responsable de stock et le chef magasinier :

-Une copie à la comptabilité ;

-Une copie au service de gestion de stocks ;

-Une copie au service des approvisionnements pour confirmation au BC.

Un rapport de réception qui consiste à décrire les annotations sur le déroulement de la réception sera établi et remonté au niveau de la direction des achats et de la comptabilité.

A la réception du bon de réception (BR), le responsable des approvisionnements procède à la détermination du prix de revient à partir de la base de données, et établit un dossier comptable qui lui sert de justificatif de la détermination du prix de revient.

Ce dossier comptable sera transmis à la comptabilité par l'intermédiaire du directeur des achats de même que le schéma de calcul fait par le système.

Après l'approbation des éléments contenus dans la détermination du prix de revient, il appose sa signature et renvoie une copie du dossier au service des approvisionnements, à la comptabilité et au directeur général.

Lorsque les marchandises livrées ne sont pas conformes à la commande, celles-ci seront réceptionnées tout en mettant une réserve dans le rapport de réception.

L'information sera remontée au service des approvisionnements en cas de détérioration et au service des approvisionnements et à la comptabilité en cas de différence sur les prix.

Le service achat va remonter l'information au fournisseur lorsqu'il s'agit des achats locaux, ou au transitaire pour les achats importés.

2-4-2. Le contrôle de la facture

En général, la facture est envoyée par fax et l'original est reçu par courrier. La secrétaire numérote la facture dans un registre. La facture sera transmise à la direction des approvisionnements pour valider et apposer la mention « bon à payer ». Ensuite, elle sera transmise à la comptabilité jusqu'à la date d'échéance du règlement.

Section 2 : Le questionnaire du contrôle interne

Les questionnaires aident à mettre en lumière les faiblesses et les points forts du contrôle interne de l'entreprise, il existe une multitude de questionnaires d'audit qui permettront d'émettre un jugement objectif et précis sur l'évaluation du système de contrôle interne.

Pour notre travail qui est axé sur la fonction achats nous avons essayé d'élaborer un questionnaire qui nous permettra de nous assurer que :

- L'ensemble des commandes d'achat sont faites dans les règles ;
- L'ensemble des biens et services reçus ont bien été commandés ;
- Toutes les factures se rapportent à des biens ou des services effectivement reçus et sont correctement autorisées et enregistrées ;
- Tous les décaissements sont correctement autorisés et enregistrés.

Tableau n° 06 : Le questionnaire de contrôle interne

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
1. Tous les achats à l'intérieur de l'entreprise s'opèrent-ils au sein d'un même service ? les achats sont-ils centralisés ?		X X	
2. La fonction achat est-elle complètement séparée des autres fonctions, et particulièrement des fonctions comptable, réception des marchandises ?	X		
3. Les achats sont-ils lancés à partir d'une demande d'achat interne ?	X		
4. Si les demandes d'achat ne sont pas établies, tous les achats sont-ils approuvés par quelqu'un d'autre que le responsable du département achat ?	X		Le directeur général
5. Les bons de commande aux fournisseurs sont-ils établis pour les achats ?	X		
- Sont-ils à souche et pré numéroté ?	X		
- Sont-ils systématiquement établis pour tous les achats ?	X		
- Une copie est-elle envoyée au service comptabilité ?	X		
6. La concurrence entre plusieurs fournisseurs est-elle organisée par le procédé de l'appel d'offre pour des achats d'une certaine importance ?	X		

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
7. En cas de non-respect de la procédure de l'appel d'offre pour des achats importants, est-il exigé des explications écrites ?	X		
8. Les prix pratiqués par les fournisseurs les plus ; sont-ils vérifiés par des personnes indépendantes du service achat pour s'assurer qu'ils ne sont pas supérieur à ceux pratiqués par les marchés ?		X	par le service achat
9. Si des réceptions partielles sont opérées, le service achat indique-il cela clairement sur les bons de commande, pour éviter lors des réceptions complètes d'opérer à des doubles paiements ?	X		
10. Les achats faits pour les personnels suivent-ils les mêmes procédures que les achats courants ?	X		
11. Le dossier achat comprend t-il au moins les documents suivants :	X		
- Demande d'achat ;	X		
- Bon de commande	X		
- Bon de réception ;	X		
- Facture de fournisseur.	X		
12. Les services comptables sont-ils destinataires d'une copie des bons de commande correctement renseignés ?	X		
13. Toutes les marchandises, matières et fournitures sont-elles reçues par un service central de réception ?	X		

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
14. Le service de réception livre-t-il les articles correspondants au magasin prévu, ou contrôle-t-il la livraison ?	X		
15. Le service réception est-il indépendant du service achat ?		X	
16. Est-il établi pour chaque entrée au magasin des bons de réception?	X		
17. Si des bons de réception sont établis, sont-ils :			
- Signés ;	X		
- Datés ;	X		
- Pré numérotés ;	X		
- Vérifiés.	X		
18. Une copie du bon de réception est-elle gardée par le service réception ?	X		
19. En cas de réception partielle, les bons de réception, sont-ils correctement renseignés ?	X		
20. Le service réception vérifie-t-il l'état, les quantités, le poids ou les mesures de marchandises et fournitures reçues ?	X		
21. Vérifier que les copies des bons de commande transmises au service de réception ne mentionnent pas les quantités commandées ?	X		
22. Un document est-il établi pour les articles qui ne sont pas acceptés par le service « réception » ou pour les éléments retournés aux fournisseurs ?		X	

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
23. Les factures sont-elles reçues par courrier par des personnes qui procèdent à leur règlement?	X		
Existe-t-il un contrôle des factures dès leur réception ?	X		
24. Les doubles des factures sont-ils marqués lisiblement dès leur réception afin d'éviter des doubles paiements ?	X		
25. La procédure de règlement des factures comprend-elle :			
- Les prix, les quantités et les conditions de paiement sur la facture, sont-ils rapprochés et vérifiés avec eux figurant dans le bon de commande ?	X		
- Les références et les quantités figurants sur les bordereaux de réception sont-elles comparées pour vérification avec celle figurant sur les factures ?	X		
- Les factures sont-elles vérifiées arithmétiquement ?	X		
- La vérification de l'imputation comptable ?	X		
- L'approbation des factures relatives à des éléments autres que les matières et fournitures, tels que locations, électricité, impôts par des personnes désignés ?	X		

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
26. Existe-t-il des procédures adéquates pour s'assurer de la réalité des frais de déplacement ?		X	
27. Un document est-il établi pour les articles qui ne sont pas acceptés par le service « réception » ou pour les éléments qui sont retournés aux fournisseurs ?		X	
28. Est-il rapproché, fréquemment, les bons de commandes aux bons de réception, avec les factures encore sans justificatif ?		X	
29. Les factures des fournisseurs, sont-elles rapprochées :			
- Des commandes en ce qui concerne les conditions, les prix et les quantités ?	X		
- Des bons de réception en ce qui concerne la nature et la quantité des articles ?	X		
- Pour le contrôle des tirages et des totalisations ?	X		
30. Existe-t-il des signes apparents sur les documents indiquant que les contrôles sont effectués ?	X		
31. Les bons de réception, de commande et les factures fournisseurs qui n'ont pas été mis en correspondance font-ils l'objet d'examens périodiques ?	X		
32. Un contrôle est une coordination appropriée, sont-ils exercés sur les factures d'achat et de vente en cas ou des marchandises ont été achetées pour livraison directe au client de l'entreprise ?	X		

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
33. Les imputations comptables sont-elles revues ou dont-elles l'objet de tests suffisant par quelqu'un d'autre que la personne qui a fait les imputations initiales ?	X		
34. La balance des comptes fournisseurs, est-elle établie et contrôlée au moins mensuellement avec le compte collectif du grand livre ?	X		
35. Les relevés des comptes adressés par les fournisseurs sont-ils régulièrement rapprochés avec les pièces justificatives ou les comptes individuelles ?	X		
36. Tous les chèques sont-ils pré numéroté dans un carnet à souche ?	X		
37. Les carnets de chèque sont-ils gardés en lieu sûr et sous la responsabilité d'une personne non habilité à les signer ?	X		
38. Les chèques sont-ils préparés au vu des pièces justificatives régulièrement approuvés, et les personnes qui les préparent sont-elles indépendantes à celles qui approuvent ces pièces ?	X		
39. Les chèques abimés sont-ils annulés de telle sorte qu'ils ne puissent plus être utilisés et classés dans un dossier en vue de toute vérification ultérieure ?	X		

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
40. Est-il interdit de tirer des chèques « au porteurs » ?	X		Le DG et le CDS CF
41. Qui désigne des personnes habilitées à signer des chèques ?			
42. Quand il y a deux signataires, l'un deux vérifie-t-il les pièces justificatives au moment de signé ?	X		
43. Les personnes habilitées à signer les chèques sont-elles indépendantes :			
- De la direction approvisionnement ;	X		
- Des personnes demandant le règlement d'une dépense particulière ;	X		
- Des personnes approuvant les pièces justificatives ;	X		
- Des personnes qui préparent le registre des règlements à effectuer, ou qui approchent les documents non encore réglés avec le grand livre ;	X		
- Des personnes qui préparent les chèques ;	X		
- Des personnes préparant les journaux des décaissements ;	X		
- Des personnes qui passent des écritures au journal des ventes,	X		
44. Existe-t-il un système de limitation du montant entre les unités et la direction financière ?		X	
45. L'usage des chèques à blanc est-il permit ?		X	

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Questions	Réponses		
	Oui	Non	Remarques
46. Les pièces justificatives sont-elles effectivement annulées après paiement qui signe le chèque ou par des personnes qui ne préparent pas les chèques qui approuvent les justificatifs pour paiement ?	X		
47. L'annulation des pièces justificatives précise-t-elle :			
- La date du paiement ;	X		
- Le numéro du chèque.	X		
48. L'expédition des chèques est-elle organisée de manière à éviter qu'ils ne se retrouvent entre les mains des personnes qui les ont préparés ou de celles qui sont approuvées les pièces justificatives pour paiement ?	X		
49. Existe-t-il un manuel de procédure pour le processus d'achat ?		X	
50. Existe-t-il une séparation des tâches entre chaque agent ?	X		

Source : Réalisé par nos soins à partir d'un manuel de procédures de contrôle du cycle achats

Les forces et faiblesses

Sur la base des renseignements qu'on a pu tirer du questionnaire de contrôle interne d'une part et des informations collectées tout au long de notre période de stage d'autre part, on a essayé de dégager les points forts et les faiblesses du processus d'achats.

a) Les forces du système

L'un des points forts du système d'achats est l'existence d'une procédure d'achats qui organise de manière efficace le déroulement des opérations d'achats, on peut citer :

- L'existence d'une vérification des documents ;
- Existence d'un système d'évaluation continue de la performance des fournisseurs ;
- La procédure décrit clairement les opérations lors des achats étrangers ;
- Les contrôles des marchandises sont fait convenablement ;
- Les marchandises achetées sont vérifiées à la réception (conformité par rapport aux commandes) ;
- La conservation de tous les documents qui concernent les commandes ;
- la séparation des tâches (l'ordonnateur et l'agent payeur).

b) Les faiblesses du système

À côté de ses points forts cités ci- dessus, on a relevé quelques défaillances auxquelles on va essayer de porter des solutions avec les feuilles de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) qui est un moyen d'analyse simple et clair.

Tableau n° 07 : La feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP n° 01)

Dysfonctionnements	Absence d'analyse des causes formalisées, de fiches d'amélioration et de dossier de traitement des dysfonctionnements et problèmes rencontrés
Constats	Les traitements des anomalies et des problèmes rencontrés mériteraient d'être documentés et formalisés sur les fiches d'améliorations afin d'apporter la preuve de la prise en charge du problème ainsi que de l'efficacité des actions engagées.
Causes	Non maîtrise par le personnel du processus de la méthode requise pour la résolution des problèmes. Méthode de la résolution des problèmes non communiquée au personnel des approvisionnements.

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Conséquences	Persistance des problèmes déjà constatés
Recommandations	Organisation d'une formation en interne et en externe quant à la méthode de résolution des dysfonctionnements.

Source : Réalisé par nos soins

Tableau n° 08 : FRAP n° 2

Dysfonctionnements	L'organisation, les tâches et responsabilités ainsi que les limites quant aux différentes activités au niveau du processus, ne sont pas correctement et entièrement définies.
Constats	l'organigramme du processus d'approvisionnement et les fiches de poste du personnel ne sont pas d'actualité
Causes	Manque du personnel Les limites et responsabilités ne sont pas bien définies
Conséquences	Difficultés d'identifier le besoin de ce service en matière de personnel.
Recommandations	Actualisation de l'organigramme de la direction des approvisionnements. Redéfinition rigoureuse des tâches et responsabilités du personnel du processus.

Source : Réalisé par nos soins

Tableau n° 09 : FRAP n° 3

Dysfonctionnements	Les modalités requises pour la veille réglementaire et la maîtrise des exigences réglementaires et légales ne sont pas entièrement appliquées
Constats	L'état des exigences légales et réglementaires applicables n'est pas mis à jour
Causes	Méconnaissance du personnel des dispositions légales et réglementaires actuelles et nouvelles Inexistence d'un suivi rigoureux quant au respect de ces exigences
Conséquences	Ignorance des nouveaux textes de lois régissant le commerce international Risque de perturbation des relations régissant l'entreprise avec les banques
Recommandations	veiller à l'actualisation des états des exigences réglementaires et légales comme convenu chaque six mois Maîtrise de volet de la veille réglementaire

Source : Réalisé par nos soins

Tableau n° 10 : FRAP n° 04

Dysfonctionnements	Rupture des stocks.
Constats	Absence du contrôle sur la réalité des besoins exprimés sur les DA
Causes	expression d'un besoin mal formalisé
Conséquences	Achat non nécessaire et risque de ne pas correspondre au besoin Risque de perturbation de programme de la production
Recommandations	La tenue d'une réunion hebdomadaire pour la validation du programme de production en la présence des responsables de production, du laboratoire, des ventes et des approvisionnements. Modification de la procédure des achats

Source : Réalisé par nos soins

Section3 : Évaluation des procédures

Dans cette section nous allons essayer de procéder à une évaluation qui consiste de décrire les points forts et les faiblesses du système.

Cette étude est composée d'une évaluation préliminaire et d'une évaluation définitive.

1. Vérification de l'existence du système (Test de conformité)

Après avoir décrit les procédures d'achat, nous allons essayer d'effectuer un test pour vérifier l'existence effective du système. Pour cela, nous avons choisi au hasard trois factures d'achat que nous avons suivi à partir de l'émission des DA jusqu'au règlement de celles-ci.

Tableau n° 11 : Test de conformité

Transaction	Demande d'achat						Fact. pro for	Bon de commande	Bon de livraison			Fourn	Rappr			Facture	
	N°	Signé DC	Signé Dr A	Signé RS	Fichestock	Existe			N°	Signé Dr A	N°		Signé Fourni	Signé CO. GB La belle	Agréé	Fat/BC /BL	BC/BL
1	040/12	O	X	X	X	X	210710	O	000225	X	X	X	X	X	040/12	X	
2	024/2012	O	X	X	O	X	101507	O	67/12	X	X	X	O	X	024/2012	X	
3	0362/12	O	O	O	O	X	101628	X	1026/12	X	X	X	X	X	0362/12	X	

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

Légende

X : Signifie que la mention recherchée a été retrouvée ;

O : Signifie que l'élément recherché n'a pas été retrouvé.

DC : Directeur commercial ; **Dr A** : Directrice de achats ; **RS** : Responsable des stocks ;

Fourni: Fournisseur; **Fact. Pro for**: Facture pro forma ; **Rappro**: Rapprochement

Commentons point par point le tableau précédant :

- Pour l'opération N°1, la DA n'a pas été signée par DC mais le rapprochement entre facture / BL / BC est matérialisé ;
- Pour l'opération N°2, la DA n'a pas été déclenchée sur la base d'une fiche de stock, elle n'a pas été signée par le DC ; absence de la facture pro forma et enfin pas de rapprochement entre facture / BC / BL ;
- Pour l'opération N°3, il n'y a pas eu DA, absence d'une fiche de stocks.

En définitive, sur les trois factures testées, il apparaît que :

- Le rapprochement entre facture / BC / BL n'est pas systématique ;
- L'existence des factures pro forma n'est pas également systématique ;
- Les DA ne font pas régulièrement partie de la liasse.

Ainsi, les éléments retrouvés en plus grand nombre confirment la description de la procédure.

Pour conclure, on peut dire que malgré les faiblesses constatées, les procédures écrites sont celles qui sont appliquées

2. Évaluation préliminaire

C'est une étape qui est très importante dans la démarche de l'évaluation d'un SCI. Elle permet de se faire une opinion sur la qualité des procédures.

-Elle permet de s'assurer que la conception de la procédure réduit ou élimine les risques d'erreurs, de fraudes et de pertes dans le traitement et la vérification de l'information, mais ne présume pas de sa bonne application.

Cette évaluation se fait en utilisant le questionnaire de contrôle interne et la grille d'analyse des tâches .Elle permet de faire ressortir les points forts et les points faibles dus à la conception du système.

2-1. Les points faibles

Les points faibles dus à la conception du système sont :

a. Absence d'un service commercial

Le service commercial est inexistant au niveau de l'entreprise « CO.GB La Belle ».

b. Cumul des tâches au niveau du service achat et comptable

La responsable des approvisionnements donne l'ordre à l'établissement d'une DA, autorise, établit, signe les commandes, et appose le « Bon à payer » sur la facture. Bref, toutes les opérations d'achat sont centralisées dans ce service.

c. Absence d'un manuel de procédure

Le manque de procédures écrites ne permet pas aux agents d'avoir une bonne connaissance de ce qu'ils doivent faire. Par conséquent, il devient aussi très difficile d'assurer l'intérim d'un agent lorsqu'il est absent car lui seul sait comment il exécute ses tâches.

d. Facture envoyée par fax

Les factures des fournisseurs étrangers sont envoyées par fax ou par DHL, dans ce cas les facteurs ne sont pas originaux, ce qui augmente le risque de double comptabilisation et le risque de double paiement.

2-2. Les points forts

Les points forts sont :

a. Établissement d'une DA sur la base des fiches de stock

Effectivement, les demandes d'achat se font sur la base des fiches de stocks par le service demandeur qui a constaté le niveau alarmant du stock. Cette procédure va permettre à l'entreprise « CO.GB LA Belle » d'avoir un bon contrôle pour les personnes habilitées à établir la demande d'achat.

b. Approbation de la DA par le responsable des achats, et le responsable des stocks

Lorsque la DA est établie par le service demandeur, celle-ci sera transmise aux responsables des achats et des stocks pour approbation. Cette mesure va permettre à l'entreprise de

contrôler le niveau du stock avant d'établir la DA, et de ne pas établir une DA pour des marchandises qui existent suffisamment en stock afin d'éviter le sur stockage.

c. La détermination des quantités mini-maxi par article

Effectivement le stock est géré par le logiciel QAD qui comporte 7819 articles. Cette technique permet à l'entreprise d'avoir une bonne gestion des stocks en éliminant les commandes exagérées. Elle permet également d'éviter les ruptures de stocks.

d. L'existence d'un fichier fournisseur

Une fois la DA est approuvée, la directrice des approvisionnements fait une consultation restreinte du fichier fournisseur. Cette méthode consiste d'assurer la transparence en termes de qualité, prix et conditions financières proposés par les fournisseurs.

e. La mise en concurrence des fournisseurs

Cette technique va permettre à l'entreprise d'éviter de signer des contrats de gré à gré avec les fournisseurs.

f. Les commandes se font sur la base d'une DA pré numérotée

Cette procédure permet d'éviter les commandes fictives des marchandises.

g. L'existence d'un rapprochement entre BC / BL et / ou liste de colisage

Cette technique permet d'éviter la non-conformité de la marchandise commandée et la marchandise livrée, et si c'est le cas, de réagir immédiatement.

h. Le règlement des achats locaux par chèque

Cette mesure permet d'éviter le contact entre le fournisseur et les services des achats et de comptabilité, en bref, réduit le risque de malversation.

i. Existence d'une signature et du cachet de la société fournisseur

Effectivement, cette procédure permet à l'entreprise de se protéger des contentieux qui l'opposent avec le fournisseur.

j. L'aménagement des magasins

En effet, l'entreprise dispose de six magasins de stockage dans lesquels les articles sont rangés. Pour chaque article un code est attribué pour pouvoir suivre le mouvement d'entrée et de sortie de chaque article.

k. L'existence d'inventaires inopinés

Cette procédure permet de contrôler la conformité entre le stock physique et le stock comptable. Ça permet de réduire le risque de vol des marchandises.

3. Contrôle de l'application permanente des procédures (test de permanence)

Ce test ne concerne que les points forts décelés lors de l'évaluation préliminaire. Son objectif c'est de vérifier si les points forts théoriques sont réellement appliqués de façon permanente dans l'organisation. La vérification de ces points forts doit porter des éléments de preuve sur l'application des procédures en vigueur.

Pour cela, il est nécessaire de choisir au hasard 10 transactions d'achats qui ont été entièrement traitées à l'aide des procédures étudiées, et ensuite avoir la confirmation ou non des points forts théoriques relevés au cours de l'évaluation préliminaire.

3-1. Test sur les DA (demandes d'achats)

Nous devons nous assurer que les DA sont établis sur la base des fiches de stocks et que celles-ci sont approuvées par le responsable des approvisionnements et le responsable des stocks. Pour ce fait, nous avons choisi 10 DA (achats locaux) accompagnées de leurs pièces justificatives. Pour chaque DA, nous allons vérifier :

- l'existence d'une fiche de stock ;
- la signature d'un responsable commercial, du responsable des approvisionnements, et du responsable de stocks.

Tableau n°12 : Test sur les demandes d'achats (DA)

N°	Demandes d'achats			Existence d'une fiche de stocks
	Signé RS	Signé Dr A	Signé RC	
100542	X	X	O	X
100543	O	X	O	O
100544	O	X	O	O
100545	X	X	O	X
100554	X	X	O	X
100634	X	X	O	X
100590	X	X	O	X
100587	X	X	O	X
100523	X	X	O	X
100567	X	X	O	X

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents fournis par l'entreprise.

Légende

X : L'élément recherché a été retrouvé ;

O : L'élément recherché n'a pas été retrouvé.

RS : Responsable de stock

- Les résultats de ce test relèvent un point fort car sur l'ensemble des DA utilisées, 20 % seulement n'ont pas été signées par le RS et n'ont pas été accompagnées par des fiches de stocks.

- Toutes les demandes d'achat n'ont pas été signées par le responsable commercial vu l'absence de ce dernier.

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Donc, on peut confirmer que les points forts décelés lors de l'évaluation préliminaire qui concernent le test ci-dessus se confirment tous. Cela veut dire que ces points forts théoriques se vérifient dans la pratique.

3-2. Test sur l'existence d'un fichier fournisseurs et sa mise en concurrence

L'évaluation des procédures des DA doit donner l'assurance que toute DA a fait l'objet d'une consultation du fichier fournisseurs et de la sélection de ceux-ci. Pour cela, nous avons choisi 10 DA dont le besoin varie entre 200 000 à 8 000 000 da.

Tableau n°13 : Test sur le fichier et la sélection des fournisseurs

Demandes d'achats		Existence	
N°	Montant en DA	Fichier fournisseurs	Sélection fournisseurs
100542	228 552	X	O
100543	347 899	X	O
100544	243 656	X	O
100545	1 765 004	X	X
100554	3 500 000	X	X
100634	2 500 000	X	X
100590	7 000 000	X	X
100587	800 045	X	O
100523	500 000	X	O
100567	7 996 000	X	X

Source : Réalisé par nos soins

Légende

X : L'élément recherché a été retrouvé ;

O : L'élément recherché n'a pas été retrouvé.

Les résultats de ce test ont permis de déceler un point faible et ont confirmé les autres points forts.

Les points forts

Sur l'ensemble des DA, nous avons remarqué que 50% des demandes étudiées ont fait l'objet d'une sélection des fournisseurs (achats locaux). Nous avons remarqué aussi l'existence d'un fichier fournisseurs. Cette procédure a permis de nous assurer que l'entreprise a acheté avec des conditions intéressantes en mettant en concurrence les fournisseurs.

Les points faibles

L'inexistence d'une sélection fournisseur pour certaines transactions. Ces dernières concernent les DA dont les montants varient entre 200 000 et 800 000 da correspondant aux achats locaux. Même si cette procédure n'existe pas sur notre sélection, mais cela ne veut pas dire qu'elle n'est pas appliquée dans toutes les transactions.

3-3. Test sur les commandes, rapprochement et mode de règlement

Nous avons choisi 10 BC accompagnés de leurs DA et BL ainsi que le mode de règlement.

Ainsi, l'évaluation des procédures relatives à ce test doit donner l'assurance que :

- les BC se déclenchent sur la base des DA ;
- il y a eu un rapprochement entre BC / BL (liste de colisage) ;
- le règlement a été effectué par chèque ;
- lors de la remise du chèque il y a eu la signature et le cachet du fournisseur.

Tableau n°14 : Test sur les commandes, rapprochement BL / BC et mode de règlement

Bon de commande		Rapprochement BL / BC	Mode de règlement	
N°	DA		Chèque	Signé et cachet du fournisseur
101064	X	X	X	X
101628	O	X	X	X
101507	X	X	X	X
100290	O	X	X	X
100293	X	X	X	X
100283	X	X	X	X
100239	O	X	X	X
100214	X	X	X	X
100290	X	X	X	X
000159	X	X	X	X

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents de l'entreprise.

Légende

X : l'élément recherché a été retrouvé

O : l'élément recherché n'a pas été retrouvé

Les résultats de ce test ont révélé un point faible et ont confirmé les autres points forts.

Les points forts

Les points forts relevés lors de l'évaluation préliminaire se confirment tous sauf ceux qui concernent le déclenchement de la commande par une DA. Cela montre que l'entreprise se protège contre la réception des marchandises non conformes à la commande.

Les points faibles

Sur l'ensemble des BC sélectionnés, seules 30 % n'ont pas été établis à partir d'une DA. Cela est inquiétant car l'entreprise risque de commander des marchandises dont elle n'en a pas besoin.

3-4. Test sur l'aménagement des magasins

L'évaluation de procédures du contrôle des articles doit donner l'assurance:

- Que tous les articles sont référencés suivant un code et que ceux-ci ne peuvent pas sortir du magasin sans émission d'un bon de sortie.

C'est ainsi que nous avons sélectionné (10) bons de sortie permettant de constater le référencement de l'article et la mention du visa du demandeur, du magasinier et du responsable de stocks.

Tableau n°15 : Test relatif au magasin

N° Bon de sortie	Article référencé	Visa du demandeur	Visa du magasinier	Visa du responsable de stocks
001255	X	X	X	O
005238	X	X	X	O
005240	X	X	X	O
005239	X	X	X	O
000023	X	X	X	O
000022	X	X	X	O
000021	X	X	X	O
000030	X	X	X	O
000026	X	X	X	O
000035	X	X	X	O

Source : Réalisé par nos soins à partir des documents fournis par l'entreprise.

Légende

X : La mention recherchée a été retrouvée

O : La mention recherchée n'a pas été retrouvée

-Les résultats de ce test ont montré que sur les 10 BS choisis, tous contiennent les visas du demandeur et du magasinier sans celui du chef du magasin.

Ce test nous a permis de révéler un point faible et a permis de confirmer les autres points forts.

Les points forts

Les points forts relevés lors de l'évaluation préliminaire se confirment tous sauf pour le visa du chef du magasin.

L'avantage de cette procédure est la désignation formelle des agents habilités à viser les BS.

Le point faible

Nous avons constaté que sur 10 BS sélectionnés, il n'existe pas le visa du responsable du stock.

Cette faiblesse confirme l'impossibilité de contester un BS dès qu'il est visé.

3-5. Test relatif à l'inventaire physique

L'évaluation de procédures du contrôle physique doit donner l'assurance:

- de l'existence d'inventaire physique ;
- de la conformité entre le stock physique et le stock comptable ;
- qu'en cas de non-conformité entre le stock physique et le stock comptable, des analyses sont faites pour en situer l'origine.

Pour cela, nous avons choisi une fiche d'inventaire au hasard qui comporte les articles suivants :

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

- Ressort
- Douille dans la plaque
- Bride chambre presse-étoupe
- Rondelle de butée
- Bague
- Douille porte coussinet
- Résistance électrique
- Bride p/extraction coussinet

Nous allons vérifier qu'ils ont fait l'objet d'un inventaire physique, et qu'ils figurent en comptabilité, et en cas de non-conformité, l'écart a été analysé pour en savoir l'origine.

Tableau n° 16: Test relatif à l'inventaire physique

Noms des articles	Quantité réelle	Quantité comptabilisée	Écart	Analyse des écarts
Ressort	14	13	01	O
Douille dans la plaque	12	10	02	O
Bride chambre presse-étoupe	08	08	00	N/A
Rondelle de butée	10	10	00	N/A
Bague	12	12	00	N/A
Douille porte coussinet	15	13	02	X
Resistance électrique	05	06	- 01	O
Bride p/extraction coussinet	04	04	00	N/A

Source : Réalisé par nous-mêmes à partir des documents de l'entreprise.

Légende

X : l'élément recherché a été retrouvé

O : l'élément recherché n'a pas été retrouvé ;

N/A : non applicable.

Ce test nous a permis de confirmer l'existence d'un inventaire physique. Cette évaluation a révélé un point faible et a confirmé les autres points forts.

Les points forts

L'existence d'un inventaire physique et parfois inopiné des articles en stock. L'avantage, c'est que ça permet de diminuer voire d'éliminer le risque de vol.

Le point faible

Nous avons constaté qu'il existe des écarts entre le stock physique et le stock comptable et cet écart n'est pas analysé. Cette situation peut conduire l'entreprise à la perte de certains articles qui ne seront jamais retrouvés vu l'absence d'analyse.

4. Analyse des faiblesses et recommandations

Avant de faire l'analyse des points faibles et d'apporter des recommandations, nous allons essayer de faire la synthèse de toutes les faiblesses :

- De conceptions, décelées lors de l'évaluation préliminaire ;
- D'applications, relevées à l'issue du test de permanence.

4-1. Faiblesses de conception

- Responsable des approvisionnements de l'entreprise « CO.GB La Belle » nouvellement installé et qui s'occupe de toute sorte d'approvisionnements que se soit locales ou bien étrangères ;
- Cumul des tâches dans le service achat et comptable chargé des opérations de trésorerie ;

- Il n'y a pas de procédures écrites pour les activités de l'entreprise « CO.GB La Belle » en général et pour les opérations d'achats en particuliers ;
- Lors des inventaires physiques, en cas d'écart entre le stock physique et le stock comptable, ces écarts ne sont pas analysés pour en savoir l'origine ;
- Les factures sont parfois envoyées par fax

4-2. Faiblesses d'application

- Le rapprochement facture / BC / BL n'est pas systématique ;
- L'inexistence d'une sélection fournisseur pour les achats locaux ;
- Établissement des BC sans émission d'une DA ;
- Les bons de sortie ne sont pas visés par le chef du magasin.

Nous avons remarqué d'après les tests et la synthèse faits ci-dessus, que les faiblesses sont dues essentiellement à la conception et à l'application des procédures.

Dans cette dernière étape de contrôle, nous allons essayer de faire ressortir les risques et de proposer des recommandations à ceux-là, voire même proposer la perspective de mise en application.

a. Recommandations par rapport aux faiblesses de conception

- **Cumul des tâches incompatibles**

Toutes les opérations d'achats sont effectuées par le responsable des achats ; et au niveau de la comptabilité, celui qui conserve les carnets de chèque, c'est la même personne qui les établit.

Risque

- L'entreprise risque de se trouver en difficulté en cas d'absence de contrôle, la personne peut signer un bon de commande non conforme aux besoins de l'entreprise. Cette dernière est aussi dans une situation très dangereuse car elle seule engage l'entreprise en signant les BC et en apposant la mention « bon à payer » sur la facture ; par conséquent, celle-ci risque de payer des charges trop lourdes en cas de commandes exagérées.

- La personne qui prépare le chèque ne doit pas être la même personne qui conserve le carnet de celui-ci ; sinon il peut y avoir détournement en cas de collusion entre le comptable et service d'achat.

Recommandations

- La direction générale doit recruter en plus de la directrice des achats, un directeur adjoint et un assistant pour renforcer le contrôle dans les opérations d'achats. La personne qui autorise les BC, ne doit pas être celle qui les établit.

- Le BC doit être signé au moins par deux personnes, le DG et/ou le DAF et le responsable des achats car cela donnera beaucoup plus de sécurité au niveau du patrimoine de l'entreprise.

- La mention « Bon à payer » doit être matérialisée par la directrice générale et/ou le DAF et non la directrice des achats.

- Le rapprochement facture/ BC / BL ne doit pas être effectué par la directrice des achats mais par une autre personne habilitée à le faire : le DAF par exemple avant de l'envoyer à la comptabilité pour attendre l'échéance de son paiement.

- Le comptable qui s'occupe des opérations de trésorerie doit préparer le chèque pour paiement et ne doit en aucun cas conserver les carnets de ceux-ci.

- **Absence d'un manuel de procédures**

Cette entreprise ne dispose pas d'un manuel de procédures qui va permettre de définir clairement les tâches ; que chacun sache ce qu'il doit faire.

Risque

- Cumul des tâches incompatibles ;

- Difficulté de remplacer un agent chargé des achats

- Non atteinte des objectifs de contrôle interne.

Recommandations

Toutes les activités de cette entreprise et en particulier les opérations du cycle Achats/Fournisseurs doivent être effectuées sur la base de procédures formalisées pour éviter

le cumul des fonctions incompatibles. Celles-ci doivent être à la portée de tout le monde pour leur servir de référentiel pour une compréhension et une exécution uniformes de leurs activités.

Ce manuel doit être mis à jour régulièrement pour pouvoir maintenir l'entreprise dans une dynamique de progrès nécessaire à sa survie et à sa position dans son secteur d'activité.

- **Non analyse des écarts constatés entre le stock physique et le stock comptable**

En effectuant des travaux d'inventaire chaque année et parfois inopinés ; cela constitue une force pour l'entreprise, mais en cas d'écarts constatés entre le stock physique et le stock comptable, il n'est pas analysé pour en situer son origine.

Risque

- Il peut y avoir vol de marchandises ;
- Il serait impossible de savoir l'origine cette perte ;

Recommandations

La direction générale doit prendre toutes les mesures nécessaires pour qu'il y ait contrôle physique exhaustif.

Pour cela, tout écart constaté entre le stock physique et le stock comptable doit être analysé et régularisé.

- **La facture est envoyée par fax**

Le règlement peut parfois être effectué sur la base d'une facture faxée de la part du fournisseur étranger.

Risque

- double comptabilisation
- double paiement

Recommandations

Le paiement doit toujours s'effectuer sur la base d'une facture originale et non une facture faxée. Sinon par erreur ou mauvaise foi le fournisseur peut faxer la facture et envoyer la même facture originale mais sous un numéro différent, et l'entreprise risque de payer les deux factures.

b. Recommandations par rapport aux faiblesses d'application

Il s'agit des forces théoriques détectées lors de l'évaluation préliminaire mais dans la pratique, elles ne sont pas appliquées.

- **Le rapprochement facture / BC / BL ne sont pas systématiques**

Nous avons remarqué sur les trois factures sélectionnées pour faire le test de conformité qu'une seule est précédée par une facture pro forma et qu'il n'y a eu également qu'une seule facture qui a été rapprochée entre le BC et le BL.

Risque

- L'entreprise risque d'être surfacturée en cas de collusion entre la directrice des achats et le fournisseur puisqu'il n'existe pas systématiquement une facture pro forma.
- Elle risque de comptabiliser plus de ce qu'elle devait en cas de non-conformité entre la commande et la facture et que l'information n'est pas remontée au niveau de la comptabilité.

Recommandations

Le service des achats devrait imposer au fournisseur de l'envoi d'une facture pro forma pour lui laisser le choix d'apprécier les conditions figurant sur la pro forma avant l'envoi définitif de la facture. La comptabilité devrait effectuer un rapprochement entre la facture, le BC et le BL avant de passer les écritures comptables.

- **L'inexistence d'une sélection fournisseur pour les achats locaux**

L'entreprise ne fait pas de sélection des fournisseurs en ce qui concerne les achats locaux.

Risque

- Achats fictifs ;
- Surfacturation des articles commandés ;
- Règlement d'une prestation non effectuée ou de biens non livrés ;
- Choix du mauvais fournisseur, par conséquent, cela ne permet pas l'acquisition des marchandises dans les meilleures conditions de prix, de qualité et de délai.

Recommandations

Vu que la liste existe, il serait mieux de la consulter pour pouvoir connaître de façon exhaustive les fournisseurs, les conditions de vente et de pouvoir passer la commande dans des conditions favorables.

La direction générale doit mettre en place un système où les fonctions commandes et réception seront séparées pour empêcher le service demandeur de passer des commandes.

- **Non existence du visa du chef du magasin sur le bon de sortie**

En cas de déstockage, le visa du chef du magasin ne figure pas sur le bon de sortie.

Risque

- Sortie abusive d'articles en stock en cas de mauvaise foi ;
- Non fiabilité de l'état des mouvements sur stocks ;
- Écart entre stock comptable et stock réel.

Recommandations

La signature du chef du magasin doit être matérialisée sur le bon de sortie, et que celui-ci doit demander en plus du bon de sortie, une demande d'achat pour renforcer la sécurité et protéger le patrimoine de l'entreprise.

Chapitre IV : Évaluation des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (Approvisionnements)

Au terme de notre travail au cours duquel, nous avons beaucoup appris, nous pouvons affirmer que cette étude a été pour nous l'occasion de comprendre plus en profondeur et d'appliquer en pratique les outils et techniques d'évaluation de contrôle interne en suivant ses différentes étapes.

Ainsi, nous avons acquis la certitude que le contrôle interne aide l'entreprise à s'adapter aux mutations de l'environnement intérieur et extérieur.

Conclusion générale

Conclusion générale

En partant du principe que l'objectif final de toute organisation est la création de valeur de façon durable, un système de contrôle interne efficace présente une base solide sur laquelle peut se construire la réussite de toute entreprise. En effet, un bon système de contrôle interne joue un rôle important dans le maintien, voire l'amélioration des performances d'une entreprise ainsi que dans la réussite d'une démarche de création de valeur solide et durable. Dans une perspective de résistance, face au développement sans cesse important de la concurrence, de l'émergence des structures géantes et de l'accroissement de la variabilité et de l'ampleur des risques associés à l'activité économique, toute entreprise doit focaliser ses efforts sur la recherche de facteurs de succès lui permettant de se maintenir et d'évoluer.

Le système de contrôle interne est l'ensemble des lignes directrices, des mécanismes de contrôle et de la structure administrative qui sont mis en place par la direction, en vue d'assurer la conduite ordonnée et efficace des affaires de l'entreprise. Par ailleurs, le contexte commercial actuel, les diverses menaces à la viabilité des entreprises et le risque de fraude gagnent beaucoup en importance. Il est toutefois possible de concevoir des contrôles internes, ou d'améliorer les contrôles en place, de manière à compliquer la tâche de ceux qui souhaitent commettre ou camoufler une fraude et à assurer la protection des actifs de la société ainsi que l'exactitude, l'intégrité et la sécurité des ressources des systèmes.

Au terme de notre étude qui a été enrichissante pour nous à plus d'un titre, nous sommes à mesure d'affirmer que l'appréciation du contrôle interne constitue une phase déterminante du travail du commissaire aux comptes ou de l'auditeur.

Ayant une obligation de moyens, ce dernier est appelé à formuler une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes annuels d'une entreprise donnée. Ses diligences sont accomplies sur la base de milliers d'informations qui doit traiter rigoureusement. L'idéal serait de pouvoir vérifier toutes les informations de façon exhaustive. Mais cela est humainement et matériellement impossible surtout dans une structure telle que la CO.G.B LA BELLE dont la comptabilité passe des milliers de lignes d'écritures par an.

A travers cette étude, nous pouvons tirer plusieurs enseignements sur le contrôle interne. Nous avons pu décrire sommairement le contrôle interne en rappelant ces différentes composantes, et son rôle, ainsi nous avons étudié de façon minutieuse un cas pratique portant

Sur l'évaluation de l'efficacité des procédures de contrôle interne du cycle achats/fournisseurs (approvisionnements) de l'entreprise agroalimentaire CO.G.B la belle.

Le contrôle interne constitue un élément vital de toute organisation et permet à celle-ci de maîtriser son comportement, d'assurer la sécurité de ses membres. Son action est permanente et continue. L'étude analytique du cas pratique traité nous a démontré que pour avoir un contrôle interne efficace il faut qu'il y ait :

- Séparation des tâches et une veille du respect de procédures adoptées ;
- Environnement favorable, adhésion du personnel et de la direction aux principes retenues en vue d'instaurer un climat d'intégrité et de valeurs éthiques de bonne gouvernance d'entreprise ;
- Une organisation claire, comprise et diffusée à tous les partenaires internes et externes de l'entreprise ;
- Une délégation de pouvoir contrôler et visant l'efficacité de l'organisation ;
- Une traçabilité des transactions, en vue d'effectuer des contrôles de responsabilités ;
- Un manuel des procédures pour éviter l'informel qui peut instaurer l'anarchie ;
- Des contrôles systématiques parfois ou du moins périodiques pour rendre le dispositif de contrôle interne plus dynamique et adapté.

Cette étude menée dans l'entreprise citée peut alors montrer aux dirigeants de l'entreprise l'importance du système de contrôle interne et son utilité pour atteindre la pérennité. A l'issue de ce travail, notre constat est que si l'entreprise arrive à respecter les procédures, les décisions de la direction seront respectées et appliquées, les performances et l'efficacité opérationnelles seront améliorées, les comptes annuels seront réguliers, sincères et donneront une image fidèle des états financiers et les actifs de l'entreprise seront sauvegardés.

Finalement ce mémoire nous a permis d'approfondir nos connaissances sur le sujet et voir ces applications concrètes au sein de l'entreprise CO.G.B la belle.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

1. BARTHELEMY Bernard, COURREGES Philipe, Gestion des risques, Edition d'Organisation, 2^{ème} édition, 2004.
2. BECOUR jean Charles et BOUQUIN Henri, audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité, Edition Economica, Paris, 1996.
3. BENEDICT / KERAVEL (Guy, René), Evaluation du contrôle interne, Ed. Comptables Malesherbes, paris 3, 1996.
4. COLLINS Lionel, VALLIN Gérard « Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques » édition DALLOZ, paris, 1992.
5. COOPERS & LYBRAND, la nouvelle pratique de contrôle interne, les éditions d'organisation, 2000.
6. GALLOUA louis, Théorie et pratique de l'audit interne, Edition d'organisation, paris, 2002.
7. GERMOND Bernard, Audit financier ; Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Edition Dunod, Paris, 1991.
8. JORAS Michel, les fondamentaux de l'audit, 2^{ème} Edition préventique, France, 2000.
9. LEMANT Olivier, La conduite d'une mission d'Audit, 2^{ème} édition, Dunod Paris, 1998.
10. PIGE Benoit, audit et contrôle interne, 3^{ème} édition Ems, management et société, France, 2009.
11. RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'Audit Interne », 5^{ème} édition d'organisation, paris, 2004.
12. SHICK Pierre, « Mémento d'audit interne » Méthode de conduite d'une mission d'audit, Editions DUNOD, Paris, 2007.

Mémoires et Revues

1. AOUAT Nassima et AOUCHICHE Amel, « Évaluation du système de contrôle interne » mémoire de master, option : comptabilité, contrôle et audit, Abderrahmane Mira de Béjaïa, 2011

2. MANCER Hamza et MEBARAKOU Faris, «Audit interne : fonction de création de valeur ajoutée en entreprise » mémoire de master, option : comptabilité, contrôle et audit, Université Abderrahmane MIRA de Bejaia, 2011.
3. DAIBOUN-SAHHEL Meriem et HAICHEUR Malia, « la pratique d’audit interne : en France et en Algérie », mémoire de master, spécialité : comptabilité et contrôle, Ecole supérieure Algérienne des affaires, 2009.
4. « La survie de l’entreprise se marchande tous les jours», interview de Mr Mohamed Meziane, Président de l'Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens (A.A.C.I.A), réalisé par S. Boudjemâa. Article posté le 18 novembre 2008 sur <http://sboudjemaa.unblog.fr/2008/11/18/audit-interne/>

Sites web

http://atos.net/en-us/Investors/fr-fr/Le_Groupe/Controle_interne/default.htm

<http://www.igp.public.lu>

www.aicpa.org/Pages/Default.aspx

www.algerie-dz.com/forums/archive/index.php/t-23432.html

www.lematindz.net/news/11092-les-scandales-financiers-en-algerie-menacent-la-securite-nationale.html

www.coso.org/« Groupe de travail né des suites de la Commission Treadway en 1992 ; Ce groupe a donné son nom au référentiel de contrôle ».

www.experts-comptables.fr/

www.lefigaro.fr/economie/affaire-kerviel.php

www.psteger.free.fr/capitalisme_financier/enron.htm

Autres

1. Paragraphe 4 © de la norme ISA « International standard of Auditing » 315 publiée par l’IAASB qui est une commission permanente à l’IFAC « International Federation of Accountants » chargée d’analyser les pratiques d’audit dans le monde.

2. Soxlaw, Sarbanes-Oxley Act Section 404, Summary of Section 404.
 3. Legifrance.gov.fr, Loi n° 2003-706 du 1 août 2003 de sécurité financière, (Art L.225-37 / Art 225-68 / Art 117)
 4. PRICE WATERHOUSE COOPERS, (2004), évaluation contrôle interne et gestion des risques opérationnel, n°657, banque magazine.
 5. Support de cour « Contrôle interne et évaluation des risques », de monsieur DUBUIS Hervé, IFACI Formation.
- ISA « International standard of Auditing » 315, Nature générale et caractéristiques du contrôle interne, Limite du contrôle interne
6. « Mettre en œuvre le contrôle interne dans un contexte réglementaire mouvant, Ou en sont les entreprises ? » Eric Dugley, 13 décembre 2007. Présentation Deloitte Audit, Tax, Consulting et Corporate Finance.
 7. Documents internes à l'entreprise CO.G. B LA BELLE.

*Liste des tableaux et
figures*

Liste des tableaux et figures

Liste des tableaux	Page
Tableau n° 01 : Les objectifs du contrôle internes	12
Tableau n°02 : La matrice de contrôle	58
Tableau n°03 : Les emballages de l'entreprise CO.G.B	75
Tableau n° 04 : Les consommables de l'entreprise CO.G.B	77
Tableau n° 05 : La procédure d'achat	81
Tableau n° 06 : Le questionnaire du contrôle interne	93
Tableau n° 07 : La feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP n° 01)	102
Tableau n° 08 : FRAP n° 02	102
Tableau n° 09 : FRAP n° 03	103
Tableau n° 10 : FRAP n° 04	103
Tableau n° 11 : Test de conformité	104
Tableau n°12: Test sur les demandes d'achats (DA)	109
Tableau n°13 : Test sur le fichier et la sélection des fournisseurs	110
Tableau n°14 : Test sur les commandes	112
Tableau n° 15 : Test relatif au magasin	113
Tableau n°16 : Test relatif à l'inventaire physique	115
Liste des figures	Page
Figure n°01 : Présentation du référentiel COSO1	20
Figure n°02 : Présentation symbolique de COSO2	22
Figure n°03 : Présentation schématique de COCO	23
Figure n°04: Les dispositifs du système de contrôle interne	30
Figure n°05 : Structure et mode d'emploi de la grille	55

Figure n°06 : Organigramme de l'évolution de la « CO.G.B LABELLE »	62
Figure n°07 : L'organigramme de l'entreprise CO.G.B LABELLE	69
Figure n°08 : L'organigramme de la fonction approvisionnement	71
Figure n°09 : Organigramme de service gestion des stocks	84

Résumé

Ce travail porte sur le rôle de contrôle interne dans l'entreprise plus précisément sa contribution à l'amélioration de sa performance, l'enjeu est de faire ressortir les moyens par lesquels un tel dispositif permet de créer davantage de valeur ajoutée, la menant ainsi vers une meilleure gouvernance. Pour cela, ce travail est construit d'une manière progressive. En premier lieu, nous avons essayé de cerner les concepts clés relatifs au contrôle interne. Dans un second temps, nous avons exposé la méthodologie d'évaluation des procédures de contrôle interne ainsi que les différents outils utilisés. Enfin, nous avons essayé de mettre en lumière le rôle que peut avoir le contrôle interne dans l'efficacité de l'entreprise.

À l'issue de notre modeste travail, on a pu voir que l'audit interne est un outil indispensable pour l'entreprise et cela en contribuant à la maîtrise des risques liés à son activité, à l'efficacité de son système de contrôle interne et aussi à mettre à la disposition des dirigeants des informations fiables pour une prise de décision efficace. En effet, notre stage pratique au niveau de la « CO.G.B labelle » nous a permis de constater l'importance d'évaluer les procédures de contrôle interne dans les différents services de l'entreprise. Ainsi de montrer aux dirigeants de l'entreprise l'utilité du contrôle interne pour assurer la pérennité de leur organisation.

Mots clé :

Audit interne, Contrôle interne, Évaluation, Décision, COGB LABELLE.