



**Centre Africain d'Etudes Supérieures en
Gestion**

**Institut Supérieur de Comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)**

**Master Professionnel
en Comptabilité et Gestion
Financière
(MPCGF)**

**Promotion 1
(2006-2008)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**ÉVALUATION DU RISQUE DE DÉFAILLANCE DU
CONTRÔLE INTERNE DANS LE CADRE D'UNE
MISSION D'AUDIT FINANCIER : CAS DU PROJET
FAUDEB**

Présenté par :

SEBEGO Nazindigoumba

Dirigé par :

KAFANDO S. Joseph

**Expert Comptable Diplômé ONECCA/BF
Associé au Cabinet CAFEC-KA**

Avril 2013

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à :

- toute ma famille sans distinction pour son soutien moral et financier ;
- mon épouse pour tous ses encouragements et sa compréhension ;
- tous mes amis pour leurs soutiens et encouragements ;
- tous ceux ou celles qui, de près ou de loin ont pensé à moi pendant mon séjour à Dakar.

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont à l'endroit de tous ceux qui ont bien voulu de par leur amabilité m'apporter leur aide pour la réalisation de ce mémoire de fin de cycle. Il s'agit particulièrement :

- du Professeur Boubacar BAIDARI Directeur Général du CESAG ;
- de Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance ;
- de Madame NANA Cathérine au CESAG ;
- de l'administration du CESAG pour m'avoir donné l'opportunité de suivre un enseignement de qualité ;
- du corps professoral qui a bien voulu partager avec ma promotion sa longue expérience ;
- de Monsieur S. Joseph KAFANDO, mon directeur de mémoire, pour son encadrement ;
- de Monsieur Alexis KABORE, Coordonnateur du Projet FAUDEB ;
- de l'ensemble du personnel de l'AFAUDEB ;
- de KONTOGOM S. Joel et de KIENTEGA S. Ali, pour leurs contributions à la rédaction de ce document ;
- de la première promotion du Master en Comptabilité et Gestion Financière ;
- de TOUGMA Clovis et de SANKARA Olivier, pour leur soutien et leur aide ;
- de toute personne ayant contribué à la rédaction de document.

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

TABLEAUX

Tableau 1 : les degrés d'exposition aux risques et les degrés d'acceptation du contrôle interne selon les cultures	16
Tableau 2 : pourcentage d'exposition aux risques si critère fort.....	17
Tableau 3 : acceptation du contrôle si critère fort.....	17
Tableau 4 : échelle des risques	19
Tableau 5 : évaluation des risques.....	29
Tableau 6 : modèle de questionnaire.....	33
Tableau 7 : questionnaire de vérification du fonctionnement des procédures d'achat	34
Tableau 8 : grille d'analyse des fonctions incompatibles	36
Tableau 9 : budget du Projet	54
Tableau 10 : Liste des contrôles périodiques à effectuer	59
Tableau 11 : Appréciation des risques sur le contrôle interne	60
Tableau 12 : identification des risques de défaillance du contrôle interne	62
Tableau 13 : évaluation des risques « administration de l'association ».....	67
Tableau 14 : identification et analyse des risques sur la diffusion de l'information financière	68
Tableau 15 : identification et analyse des risques du cycle achats.....	69
Tableau 16 : identification et analyse des risques du cycle de management	71
Tableau 17 : identification et analyse des risques de contrôle	71
Tableau 18 : Acquisition des immobilisations	75
Tableau 19 : Biens de services	75
Tableau 20 : appréciation du risque de défaillance du contrôle interne	80
Tableau 21 : évaluation de la probabilité de l'impact du risque	82
Tableau 22 : test de conformité du cycle de trésorerie.....	84
Tableau 23 : tableau de mise en œuvre des recommandations.....	93

FIGURES

Figure1 : le risque d'audit	14
Figure 2 : le risque inherent.....	15
Figure 3 : les trois criteres d'analyse des risques	18
Figure 4 : évaluation du controle interne.....	31
Figure 5 : modele d'analyse	39

SIGLES ET ABBREVIATIONS

ADAP :	Association pour le Développement des Aires Protégées
AFAUDEB :	Association Faune et Développement du Burkina
AG :	Assemblée Générale
FCFA :	Franc de la Communauté Financière de l'Afrique
CESAG :	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CEMAC :	Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale
COSO:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DAO :	dossier d'appel d'offres
DG :	Directeur Général
DOI :	dossier d'appel international
DP :	demande de prix
FAUDEB :	Projet Faune et Développement de BOUMOANA
FGC :	Fédération Genevoise de Coopération
IFACI :	Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes
IFU :	Identifiant Financier Unique
ISA :	International Standard on Auditing
IUTS :	Impôt Unique sur le traitement des Salaire
PCG :	Plan Comptable Général
SC :	Secrétaire Comptable
SE :	Secrétaire Exécutif
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
SYSCOHADA :	Système Comptable OHADA
TVA :	Taxe sur la Valeur Ajoutée
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique
UEMOA :	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES	iii
SIGLES ET ABREVIATIONS	v
TABLE DES MATIERES	vi
INTRODUCTION GENERALE	1
Erreur ! Signet non défini. PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	9
Introduction	10
CHAPITRE 1 : LE RISQUE DE DEFAILLANCE DU CONTROLE INTERNE	12
1.1. Définition du risque.....	12
1.1.1. Le risque d'audit.....	13
1.1.2. Les types de risques.....	14
1.1.2.1. Le risque inhérent/ risque lié au secteur.....	14
1.1.2.2. Le risque de contrôle interne	15
1.2. La corrélation entre le risque de contrôle et la culture	16
1.3. L'analyse du risque	18
1.4. La cartographie des risques	19
1.5. La défaillance d'un système	20
1.5.1. Définition	20
1.5.2. La typologie des défaillances	20
1.5.3. Les causes de la défaillance.....	21
CHAPITRE 2 : L'EVALUATION DU RISQUE DE DEFAILLANCE DU CONTRÔLE INTERNE.....	23
2.1. La notion du contrôle interne	23
2.1.1. Les composantes du contrôle interne	24
2.1.1.1. Le système d'organisation.....	24
2.1.1.2. Le système de documentation	25
2.1.1.3. Le système de preuve	25
2.1.1.4. Les moyens matériels de protection	25

2.1.1.5. Le personnel	25
2.1.1.6. Le système de supervision.....	25
2.1.2. Les principes du contrôle interne	26
2. 1.3. Les objectifs du contrôle interne	26
2.1.3.1. Maîtriser l'entreprise	26
2.1.3.2. Sauvegarder des actifs	27
2.1.3.3. Assurer la qualité de l'information.....	27
2.1.3.4. Assurer l'application des instructions	27
2.1.3.5. évaluer le risque de défaillance	28
2.2. L'évaluation du risque du contrôle interne	30
2.2.1. Le test de conformité ou de la compréhension des procédures de contrôle interne.....	31
2.2.2. Les mémorandums descriptifs.....	32
2.2.3. L'analyse des circuits par diagrammes	32
2.2.4. Les questions et guides opératoires	33
2.2.4.1. La structuration des questionnaires	35
2.2.4.2. La préparation des questionnaires	35
2.2.4.3. Le mode d'emploi des questionnaires	35
2.2.5. Les grilles d'analyse de contrôle interne (grille de séparation des tâches)	36
2.2.6. Le tableau d'évaluation du système	36
CHAPITRE 3. MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE	38
3.1. La construction d'un modèle d'analyse	38
3.1.1. L'acceptation de la mission.....	40
3.1.2. Les techniques de collecte de données et outils d'analyse.....	40
3.1.2.1. Prise de connaissance générale de l'entreprise.....	40
3.1.2.2. L'évaluation des risques sur le système de contrôle interne	41
3.2. Analyse et évaluation du système du contrôle interne	43
3.2.1. Les questionnaires	43
3.2.1.1. Le questionnaire d'évaluation du risque	43
3.2.1.2. Le questionnaire d'analyse du contrôle interne.....	43
3.2.1.3. Le questionnaire sur les tests de procédures	44
3.2.2. Le sondage.....	44
3.2.3. Le tableau d'identification des risques	44
Conclusion de la première partie.....	46

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	47
Introduction	48
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PROJET FAUNE ET DEVELOPPEMENT DE BOUMOANA PHASE 4.....	49
4 1. Le projet Faune et développement de Boumoana (FAUDEB).....	49
4.1.1. Les objectifs du projet	49
4.1.2. Les stratégies du projet.....	49
4.1.3. Les principales activités et résultats attendus.....	50
4.1.3.1. Les formations.....	51
4.1.3.2. Les voyages d'échanges	51
4.1.3.3. Alphabétisation fonctionnelle et enseignement bilingue	52
4.1.3.4. Création, aménagement et gestion de zones communautaires de faune.....	52
4.1.3.5. Suivi écologique.....	53
4.1.3.6. Augmentation et diversification des sources de revenus de la population..	53
4.2. Le budget et financement de la Phase 4 du Projet FAUDEB.....	54
4.3. L'organisation de l'AFAUDEB	55
4.3.1. L'organisation de la comptabilité.....	56
4.3.1.1. La comptabilité du projet	56
4.3.1.2. Le plan comptable	57
4. 3.1.3. Le plan budgétaire	57
4.3.1.4. L'enregistrement et classement des pièces comptables	57
4. 3.2. Le suivi budgétaire	57
4.3.3. Les organes de contrôle.....	58
CHAPITRE 5 : IDENTIFICATION ET ANALYSE DES RISQUES DE DEFAILLANCE DU CONTROLE INTERNE DU PROJET FAUDEB	59
5.1. Prise de connaissance du dispositif de maitrise du risque.....	59
5.1.1. Analyse des risques de défaillance	61
5.1.2. Appréciation de risque de défaillance	66
5.1.2.1. L'administration de l'association	67
5.1.2.2. La diffusion de l'information financière	68
5.1.2.3. Le cycle des achats	69
5.1.2.4. Le management du Projet.....	70

5.1.2.5. Le risque de contrôle	71
5.2. Les réponses aux risques identifiés	72
CHAPITRE 6 : EVALUATION DU RISQUE DE DEFAILLANCE DU CONTROLE INTERNE DU PROJET FAUDEB.....	73
6.1. Description des procédures existantes.....	73
6.1.1. La procédure de gestion du personnel.....	74
6.1.1.1 les salaires	74
6.1.1.2. Les missions et déplacements	74
6.1.1.3. L'arrêt du contrat de travail.....	74
6.1.2. La procédure gestion des achats	75
6.1.3. La procédure de gestion des stocks et des immobilisations	75
6.1.3.1. Les stocks (consommables).....	75
6.1.3.2. Les immobilisations	76
6.1.3.3. L'inventaire des consommables et des immobilisations	76
6.1.4. La procédure de gestion de la comptabilité et de la trésorerie	77
6.1.4.1. La gestion de la comptabilité	77
6.1.4.2. La gestion de la trésorerie	77
6.1.5. La procédure de la gestion budgétaire.....	79
6.2. Appréciation du dispositif de maîtrise des risques de défaillance du contrôle interne .	80
6.3. Évaluation des dispositifs de maîtrise du risque de défaillance du contrôle interne.....	82
6.3.1 L'échantillon de notre étude.....	83
6.3.2. Résultat de test de procédure.....	84
6.3.3 Evaluation préliminaire des procédures	85
6.3.3.1. Les forces du système	85
6.3.3.2. Les faiblesses du système.....	85
6.3.4. Test de permanence	86
6.3.5. Evaluation finale du contrôle interne	86
6.3.5.1 Les forces mises en œuvre	86
6.3.5.2 Les faiblesses non encore corrigées	87
6.4. Suivi et recommandation.....	87
6.4.1. Suivi de recommandations antérieures.....	87
6.4.2. Nouvelles recommandations	89
6.4.3. Exécution des nouvelles recommandations.....	93

CONCLUSION GENERALE	95
ANNEXES	98
BIBLIOGRAPHIE	100

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

Le monde des finances a connu ces dernières années des scandales au niveau de la gestion. Ces scandales ont amené les dirigeants à penser à un système de contrôle interne efficace et solide.

Dans le cas de l'affaire Enron, les défaillances du contrôle étaient multiples : il semble que l'information fournie au conseil d'administration était incomplète et faussée, le directeur comptable et le directeur des risques dépendaient en partie du Directeur financier et disposaient d'accès au conseil d'administration selon Pigé (2008 :129).

Elle a également remis en cause la crédibilité des plusieurs professions (comptables, analyse financiers, auditeur interne) dont celui de l'auditeur indépendant. Si ces scandales sur le management des entreprises touchent les grands groupes, les entités telles que les associations, les organismes non gouvernementales (ONG) et les projets ne sont pas épargnées ; le risque zéro n'existe pas dans le système de contrôle interne.

Le contrôle interne est l'outil qui permet d'évaluer et de faire adapter le système de maîtrise des risques afin de fournir une assurance raisonnable du bon fonctionnement des divers processus et domaines

La gestion des risques est l'une des éléments indispensables pour l'auditeur dans le cadre des procédures à mettre en œuvre. La version 2006 de la norme Internationale Standard on Auditing (ISA) 315 (3 :71) stipule que « la prise de connaissance de l'entité et de son environnement ; y compris son contrôle interne ; et l'évaluation du risque d'anomalies que les états financiers, objet de l'audit, contiennent des anomalies significatives »

Dans le secteur bancaire, l'évaluation inadéquate des risques a été en partie la source des problèmes de contrôle interne. Le comité de Bâle sur le contrôle bancaire est venu renforcer les contrôles. Cependant, dans les autres secteurs, les normes d'audit internationales sont utilisées pour combler le vide de l'évaluation du risque du contrôle interne.

Dans le même ordre les bailleurs de fonds internationaux tels que la Banque Mondiale, la Banque Africaine de Développement ; la commission de l'Union Européenne, etc. exigent des audits selon les normes d'audit internationales.

Une enquête réalisée par le cabinet PricewaterhouseCoopers en septembre 2004 dans la revue N°13 des « cahiers de l'académie » sur le contrôle interne des Petite et Moyennes Entreprises (PME) dans le cadre de la loi pour la mise en place de la sécurité financière sur 80 PME a révélé que :

- « 80 % des entreprises affirment maîtriser raisonnablement leurs risques d'erreurs et de fraudes, mais qu'en même temps, un assez grand nombre d'entre elles reconnaissent ne pas être suffisamment protégées contre certains risques ;
- 65% considèrent que l'ensemble de leur personnel n'est pas informé, ni sensibilisé à la notion du contrôle interne ;
- 40% déclarent ne pas avoir établi de procédures de délégation des responsabilités ;
- 25% disent que leur organisation ne leur permet pas de maîtriser suffisamment leurs risques clients et que les processus d'enregistrement et de suivi des stocks ne sont pas maîtrisés ;
- 2% ne disposent pas de prévisions de trésorerie régulières et fiables ;
- 15% ne s'assurent pas régulièrement que leurs payes sont correctement calculées et respectent les textes en matière sociale ;
- 1% déclarent ne pas avoir mis en place de procédures d'achat qui aient été respectées ;
- 1% estiment que l'utilisation des fonds de l'entreprise n'est pas suffisamment contrôlée ».

De cette étude, nous pouvons dire que la maîtrise du risque du contrôle interne n'est pas totale dans l'entreprise. Elle doit être développée et mise au profit de l'entreprise.

Dans le domaine des projets et programmes financés par les bailleurs de fonds internationaux, notre recherche nous permet de prendre connaissance des rapports d'audit et d'Inspection Générale du Fonds Mondial. Le rapport d'audit des subventions accordées à la République du Congo (GF-OIG-13-009 du 08 mai 2013) conclut que « la mise en œuvre de toutes les recommandations de l'audit est essentielle dans l'atténuation des risques et le renforcement de l'environnement de contrôle interne dans lequel les programmes fonctionnent ». Le Bureau d'investigation du Fonds Mondial a réalisé en avril 2010 sur les subventions accordées à la République de Djibouti, une enquête d'investigation dont les objectifs de la mission sont : «

- évaluer l'adéquation des systèmes programmatiques et de contrôle interne utilisés pour la gestion des subventions ;

- évaluer l'efficacité et l'efficience de la gestion et de la mise en œuvre des subventions ;
- évaluer la solidité des systèmes et des procédures en place pour protéger les ressources ;
- identifier et évaluer les risques auxquels les fonds accordés sont exposés ainsi que l'adéquation des mesures prises pour atténuer ces risques ».

La conclusion de cette enquête est que la défaillance du système du contrôle interne engendrant ainsi l'utilisation des fonds à d'autres fins. Les pays tels que le Cameroun, le Mali, le Tchad, etc sont également victimes de malversations, fraudes et détournements d'actifs des subventions du Fonds Mondial (FM).

Toute chose égale par ailleurs, le Projet Faune et Développement de Boumoana Phase 4 installé à l'Est du Burkina Faso a bénéficié d'une subvention de la Fédération Genevoise de Coopération (FGC) sise en suisse pour la mise en œuvre de ces activités. Le projet est exécuté par l'Association Faune et Développement au Burkina (AFAUDEB). Elle est une jeune association de petite taille avec un effectif fortement réduit. Les acteurs clés sont le Secrétaire Exécutif (SE) et le Secrétaire Comptable (SC) qui regroupe à eux deux la quasi- totalité des tâches. Ne disposant pas d'un système de contrôle interne, le SE et le SC sont en même temps acteurs et contrôleurs ; ce qui laisse appesantir un risque de défaillance du contrôle interne. Afin de s'assurer de la bonne utilisation des fonds, le bailleur de fonds exige de l'association, les audits comptable et financier à la fin de chaque phase de financement.

Pour satisfaire aux exigences du bailleur de fonds le Secrétaire Exécutif a identifié un Expert Comptable indépendant afin qu'il donne son opinion sur les comptes et sur le système du contrôle interne. Nous avons eu l'occasion d'être associé à cette mission pour l'audit des comptes clos au 30 juin 2012.

Parmi les éléments de la conduite d'une mission d'audit, figure la prise de connaissance et l'évaluation du contrôle interne de l'entité. De ce fait, nous nous sommes consacrés à l'examen des risques de défaillance du contrôle interne. Elle vise à examiner les défaillances du contrôle interne du Projet FAUDEB qui sont similaires aux autres projets.

Selon Curaba, Jarland et Curaba (2009 : XVII), l'acceptabilité du risque ne se décrète pas. Elle dépend de la qualité de l'information financière communiquée dans les états financiers.

Pour Pigé (2008 :145), il existe huit éléments constitutifs de la gestion des risques selon le COSO qui se composent comme suit :

- « l'environnement interne qui contient l'objet de l'organisation et fournit la base pour l'évaluation de l'attitude face au risque ;
- la détermination des objectifs : pour ce faire, ces objectifs doivent contribuer à l'atteinte de l'objet de l'entreprise et être cohérents avec son attitude face au risque ;
- l'identification des événements susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs, en distinguant les risques des opportunités ;
- l'évaluation des risques à travers leur probabilité de réalisation et leur impact ;
- le choix des réponses aux différents risques ;
- les procédures mises en place afin de s'assurer que des actions, face aux risques, sont effectivement implantées ;
- la collecte et la communication de l'information jugée pertinente pour permettre aux personnes d'assumer leurs responsabilités ;
- le contrôle et la surveillance de la gestion du risque ».

Pour maîtriser le risque, plusieurs solutions sont préconisées par les acteurs du monde des finances. C'est le cas du premier Ministre Burkinabé (Luc Adophe TIAO) dans son discours aux 20^{èmes} Assemblées Générales des sociétés d'Etat tenues les 28 et 29 juin 2012 qui recommandait la création d'un comité d'audit pour renforcer la fiabilité de l'information financière.

Selon les auteurs Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 : 47), le comité d'audit est chargé du suivi du processus d'élaboration de l'information financière, du suivi efficace du contrôle interne et de la gestion des risques de la société.

D'autres entreprises, au-delà de la loi réglementaire proposent aux employés des chartes d'éthique afin de cadrer l'engagement des employés.

Le Projet FAUDEB, malgré sa taille très modeste pourrait d'une manière ou d'une autre :

- faire signer aux employés des chartes de conduite ;
- budgétiser le recrutement d'un contrôleur interne pour l'évaluation des risques ;

- faire appel à des compétences externes telles que les consultants financiers pour l'évaluation de son système de contrôle interne.

En somme, c'est l'occasion pour nous dans la participation à cette mission de porter notre réflexion sur l'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne. De ce fait, notre question fondamentale est : Quels sont les risques de défaillance du contrôle interne du projet FAUDEB ?

D'où la focalisation de notre réflexion sur le thème : « **évaluation du risque de défaillance du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit financier : cas du Projet FAUDEB** ».

De façon concrète, il s'agira de répondre aux questions ci-dessous :

- qu'est qu'un risque ?
- qu'est que le risque de défaillance ?
- quels sont les procédures d'évaluation du risque du contrôle interne ?
- quels sont les moyens de contrôle du risque mis en place par le FAUDEB ?
- quels sont les moyens à mettre en œuvre pour prévenir le risque de défaillance du contrôle ?

L'objectif général poursuivi dans le cadre de cette étude est l'évaluer les risques que le FAUDEB pourra subir du risque de défaillance de son système de contrôle interne.

Cet objectif général se décompose en des objectifs spécifiques qui sont :

- apprécier l'organisation comptable mise en place ;
- apprécier le respect des procédures mises en place ;
- apprécier le niveau de bonne gouvernance des dirigeants ;
- apprécier le système du contrôle interne ;
- identifier les risques de défaillance liés au contrôle interne ;
- analyser et évaluer ces risques de défaillance du contrôle interne ;
- prévenir des conséquences des risques ;
- prévoir les actions à mener en cas de survenance du risque.
- prévenir les fraudes et les détournements ;
- formuler des recommandations sur le contrôle interne ;
- apporter des conseils sur le management dans la prise de décision de gestion ;

L'évaluation des mécanismes de contrôle interne en vue de l'identification des risques de défaillance requiert une analyse rigoureuse et très profonde du système de contrôle interne. Aussi, compte tenu du fait que les organisations ont des mécanismes de contrôle qui peuvent différer d'une institution à une autre, les défaillances de ces mécanismes peuvent être de même plus ou moins différentes selon les structures.

L'analyse du risque intervient tout au long de la mission à savoir :

- l'acceptation de la mission ;
- la planification de la mission ;
- le déroulement de la mission ;
- la finalisation de la mission.

Compte tenu du délai très court pour l'exécution de la mission et dans l'obligation de mettre toutes les diligences en matière d'évaluation du risque, nous avons voulu limiter notre étude sur le contrôle interne du Projet FAUDEB.

Cette présente étude présente un intérêt particulier pour le FAUDEB et pour nous-mêmes.

➤ Pour le FAUDEB

Cette étude permettra au projet FAUDEB de connaître les faiblesses de son contrôle interne, de mettre en œuvre les recommandations qui découleront de cette étude afin d'améliorer son mécanisme de contrôle interne.

➤ Pour nous-mêmes

Cette étude nous permettra de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises au cours de notre formation. L'évaluation du contrôle interne nous permet d'approfondir nos connaissances sur la notion du risque et l'évaluation du contrôle interne.

Notre étude s'articulera autour de deux (02) grandes parties :

La première partie est consacrée au cadre théorique et comportera trois chapitres à savoir :

- le risque de défaillance du contrôle interne ;
- l'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne ;
- la méthodologie de l'étude.

La deuxième partie traitera du cadre pratique de notre étude. Cette partie est composée de trois chapitres repartis comme suit :

- la présentation du projet FAUDEB ;
- l'identification et l'analyse des risques de défaillance du contrôle du Projet FAUDEB ;
- l'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne du Projet FAUDEB.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

Introduction

En tant qu'entité poursuivant des objectifs microéconomique et macroéconomique, le Projet est le lieu de rencontre entre les intervenants internes et les intervenants externes. Ces intervenants sont notamment les dirigeants, le personnel et les tiers (prestataires de biens et de services) dont l'auditeur externe. Cette relation entre l'entité auditée et l'auditeur est une relation de conseil.

En effet, le contrat professionnel pour l'audit d'une organisation peut être de deux sortes :

- la première concerne une mission légale qui s'inscrit dans un cadre établi par la loi. Dans ce contexte, l'auditeur est appelé commissaire aux comptes ;
- la seconde est une mission contractuelle et nommée « audit contractuel ».

Cette mission d'audit est un examen méthodologique d'une situation. Cet examen porte toujours sur divers états financiers. Dans le système comptable pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique (SYSCOHADA), les états financiers se composent du bilan, du compte du résultat, du tableau des emplois et des ressources et les annexes.

Dans le cadre des projets et programmes, les états financiers sont définis dans les documents des projets et peuvent comprendre le tableau des emplois et des ressources, de l'état d'exécution budgétaire, de la situation des immobilisations, etc.

L'établissement de ces états financiers est du ressort des dirigeants, et il appartient à l'auditeur de donner son opinion sur ce document.

Le contrôle des ces états financiers passe par la mise en place de procédures car ces états constituent la synthèse de l'activité de l'organisation sur une période donnée. Il appartient donc à l'auditeur de se forger une opinion sur les états financiers.

De nos jours, en plus d'une opinion sur les états financiers, l'auditeur indépendant peut apporter une valeur ajoutée au delà de la certification des comptes.

Pour Silero (2000 : 25), la position d'intervenant externe de l'auditeur « lui permet de prendre du recul par rapport à l'entreprise et son contexte et par conséquent d'apporter un regard critique et éclairé ».

Pour apporter un regard critique, l'auditeur dans un premier temps évalue le système de gouvernance mis en place pour la sauvegarde des actifs de l'entité.

Cependant, dans le cas d'une défaillance de ce système du contrôle interne, l'auditeur doit évaluer le risque de la défaillance de ce système afin d'orienter ses travaux dans le but de se forger son opinion.

Dans la première partie de notre étude, nous présenterons d'abord le risque de défaillance du contrôle interne, ensuite nous procéderons à l'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne et enfin, nous présenterons la méthodologie adoptée pour la conduite de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : LE RISQUE DE DEFAILLANCE DU CONTROLE INTERNE

Toute activité humaine comporte un risque. Le simple fait de conduire sa voiture pour se rendre au super marché comporte un grand risque ; le risque de faire un accident. Tout métier comporte un risque propre à l'activité. Cependant, il existe des risques communs pour certaines activités.

Dans ce chapitre, nous nous intéresserons à la notion du risque de défaillance plus particulièrement celui du contrôle interne.

1.1. Définition du risque

Selon Barthélemy (2000 : 11), le risque est une situation (ensemble d'évènements simultanés ou consécutifs) dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entreprise qui le subit ».

Quant à l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle internes dans Hamzaoui, (2005 :98), il définit le risque comme étant « un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise ».

Enfin, Renard (2004 : 155) complète la définition du risque de Vincinti qui stipule que « le risque c'est la menace qu'un évènement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès ».

Le risque est donc une incertitude liée à toute action ou décision, ou évènement incertain qui empêche l'entreprise de poursuivre ses objectifs.

Ahouangansi (2004 :45), décrit trois faits générateurs du risque :

- 1) « le fait de l'homme : à ce niveau ce sont des manœuvres frauduleuses des personnes externes ou internes à l'entreprise, ou des erreurs humaines ;
- 2) les événements naturels : ce sont des aléas naturels où l'homme n'est pas responsable. Cependant, la connaissance de la région peut être évitée. exemple : implantation d'une usine dans une zone inondable ;

- 3) les concours de circonstances : il s'agit de la réunion simultanée de plusieurs éléments générant le sinistre. Il est souvent difficile d'appréhender de tels risques qui sont généralement considérés comme improbables ».

1.1.1. Le risque d'audit

L'auditeur dans le cadre de sa mission doit émettre son opinion sur les états financiers. Cette opinion est fondée sur la collecte d'éléments probants par sondage. Il apparaît donc un risque car les travaux de l'auditeur ne couvrent pas l'ensemble des comptes.

Selon Ahaouangansi (2004 :167), l'objectif de l'auditeur est bien de se forger une intime conviction et d'émettre une opinion sur les documents qui lui sont présentés dans un temps limité, du respect des diligences d'audit sous forme de normes et avec une pleine conscience de sa responsabilité.

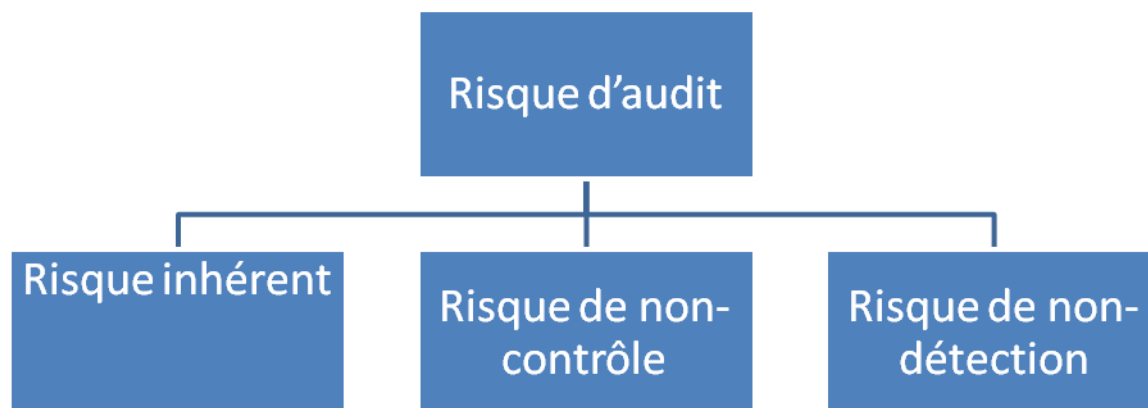
Pour Pigé (2008 :16), les travaux d'audit ne permettent pas de tout contrôler pour deux raisons :

- le coût des travaux d'audit : pour être efficace l'audit doit être réalisé par des professionnels ayant au moins une qualification supérieure ou égale aux audités. Pour assurer un contrôle exhaustif, cela nécessite plus de temps et un coût élevé ;
- l'efficacité de l'audit : pour effectuer un contrôle pertinent, l'auditeur doit se concentrer sur les points qui méritent une attention particulière. L'approche de l'audit par les risques permet de focaliser les travaux sur les points à risque.

Quant à Lejeune et Emmerich (2007 : 97), ils pensent que l'auditeur doit exprimer une opinion dans un volume de temps limité et tout en respectant les normes d'audit généralement admises. Le risque d'audit peut être défini toujours selon Lejeune et Emmerich (2007 : 97), comme « le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'elle aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes ». En d'autres termes, le risque d'audit est le risque acceptable par l'auditeur quand il émet une opinion sur les états financiers. En effet, une mission d'audit ne peut fournir qu'une assurance raisonnable et non pas une assurance absolue, que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives.

Le risque d'audit se matérialise par le schéma suivant :

Figure1 : le risque d'audit



Source : nous-mêmes à partir de Ahaouangansi (2004 :170)

Le risque est donc le produit du risque inhérent, du risque de non-contrôle et du risque de non détection.

1.1.2. Les types de risques

Le risque varie selon l'environnement, le métier, le secteur, etc. Selon la nature, nous distinguons trois (03) types de risques.

1.1.2.1. Le risque inhérent/ risque lié au secteur

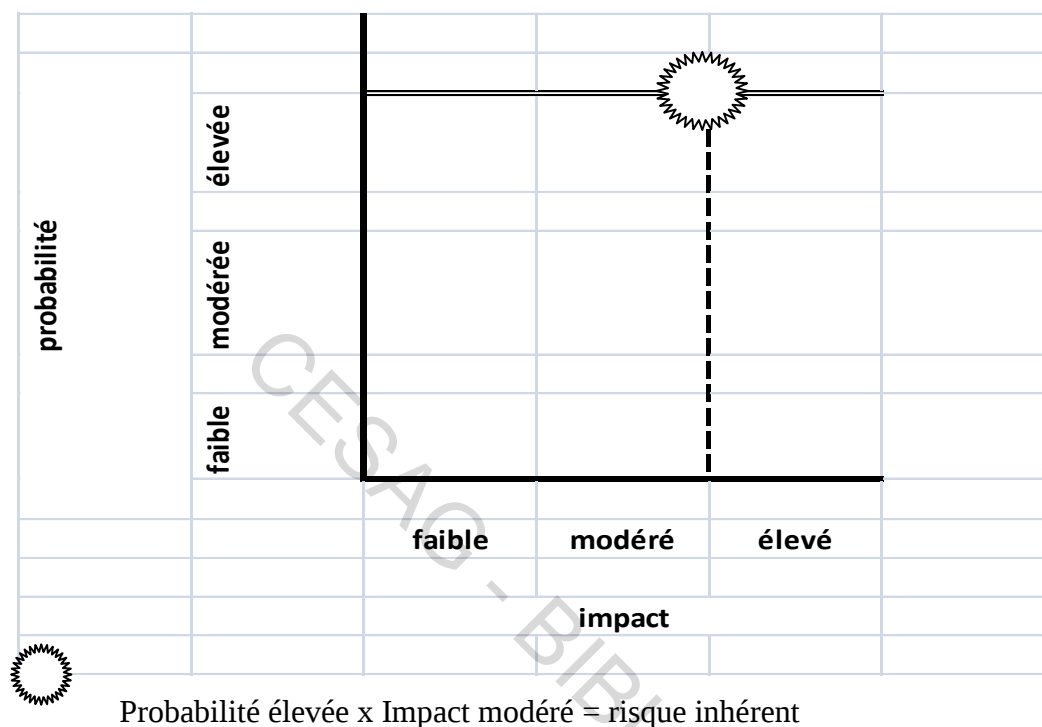
Toute chose égale par ailleurs, toute activité d'une entreprise comporte des risques. Ces risques sont liés à son environnement dans lequel elle évolue. A titre d'exemple, une entreprise évoluant dans les travaux publics n'a pas le même risque qu'une entreprise pétrolière. La première est confrontée au risque d'effondrement d'un ouvrage par contre la seconde au risque d'incendie.

Le risque inhérent se définit par le produit de la probabilité et de l'impact qui, corrigé d'un dispositif de maîtrise, permet d'évaluer le risque résiduel. Le risque résiduel est le risque acceptable par l'entreprise après la mise en application du contrôle interne selon Hugues, Christian et Baudouin (2004 : 125),

Ces auteurs ajoutent que le risque inhérent résulte de la probabilité d'existence d'anomalies significatives dans les opérations comptables, consécutives à une erreur volontaire ou involontaire, en faisant abstraction des sécurités qui résultent des procédures spécifiques du contrôle interne.

Le schéma ci-dessous représente le risque inhérent.

Figure 2 : le risque inhérent



Source : nous même à partir d'Hugues, Christian et Baudouin (2004 : 125)

Le risque inhérent est donc fonction de l'activité de l'entreprise, de son environnement et des ses opérations financières.

1.1.2.2. Le risque de contrôle interne

Contrairement au risque inhérent, le risque de contrôle interne est la probabilité que ce système ne révèle pas des anomalies significatives dans les systèmes financiers. Nous pouvons dire que le système de contrôle interne comporte des limites. L'auditeur a le devoir d'évaluer la qualité du système de contrôle interne mis en place et son fonctionnement.

Pour Lejeune et Emmerich (2007 :99), le risque lié au contrôle interne « est le risque qu'une anomalie significative ne soit parvenue, ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu ».

1.2. La corrélation entre le risque de contrôle et la culture

Le risque peut être défini comme la possibilité qu'un événement malheureux porte un coût sur les activités du Projet. Pour analyser et évaluer le risque, il convient de connaître les différents types de risques. Cependant, il faut noter que l'appréciation du risque n'est pas quantitative et dépend fortement des cultures. Les études montrent qu'il existe une corrélation entre la culture et le dispositif du contrôle interne. Le tableau ci-dessous montre les modèles de quatre auteurs sur le lien entre la culture et l'acceptabilité du contrôle interne :

Tableau 1 : les degrés d'exposition aux risques et les degrés d'acceptation du contrôle interne selon les cultures

Modèle	Critères	Exposition aux risques si critère fort			Acceptation du contrôle interne si critère fort		
		Fort	Moyen	Faible	Fort	Moyen	Faible
Geert HOFSTEDE	Distance hiérarchique		X		X		
	Besoin de contrôle de l'incertitude			X	X		
	Degré d'individualisme	X					X
	Degré de masculinité		X				X
Fons TROPENAARS	Respect des lois et règlements			X	X		
	Expression des sentiments	X				X	
	Approche individualiste	X					X
	Dissociation privé/Professionnel			X	X		
	Dissociation statut/personne	X			X		
	Capacité d'intégration	X				X	
	Approche linéaire du temps		X			X	
John MOLE	Approche individualiste	X					X
	Degré d'organisation			X	X		

Serge AIRAUDI	Homogénéité culturelle	X			X		
	Concentration des objectifs personnels	X					X
	Degré de mobilité professionnelle	X					X
TOTAL		9	3	4	7	3	6

Source : Maders & Masselin (2004 :17)

Ce tableau nous montre l'importance de la culture, dans la mise en place d'un système de contrôle interne. La synthèse du tableau ci-dessus peut être présentée de la manière suivante :

Tableau 2 : pourcentage d'exposition aux risques si critère fort

Exposition aux risques si critère fort	TOTAL	POURCENTAGE %
FORT	9	56%
MOYEN	3	19%
FAIBLE	4	25%
TOTAL	16	100%

Source : nous-mêmes à partir de MADERS & MASSELIN (2004 :17)

Il ressort de ce tableau ci-dessus que 56% de la population (échantillon) sont exposés aux risques si le critère est fort, contre respectivement de 19% et 25% si le critère est moyen et faible.

De même, le degré d'acceptation du contrôle si critère fort se présente comme suit :

Tableau 3 : acceptation du contrôle si critère fort

Acceptation du contrôle si critère fort	TOTAL	POURCENTAGE %
FORT	7	44%
MOYEN	3	19%
FAIBLE	6	38%
TOTAL	16	100%

Source : nous-mêmes à partir de Maders & Masselin (2004 :17)

Une population de 44% acceptera le contrôle si critère fort, contre 38% qui acceptera le contrôle si critère faible.

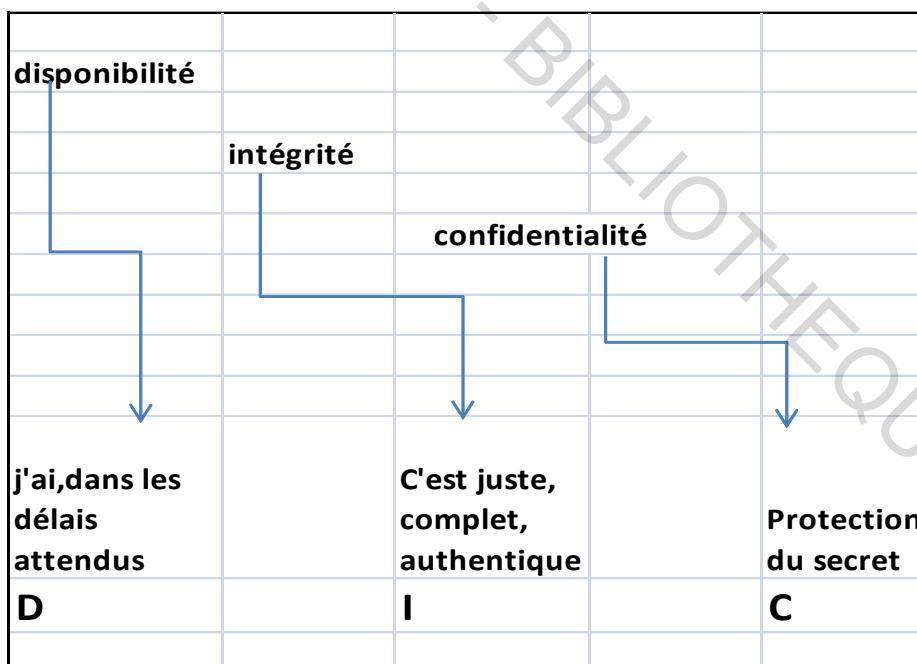
La connaissance de l'environnement culturel du Projet permet de faire une analyse qualitative des risques.

1.3. L'analyse du risque

L'analyse du risque repose sur une parfaite connaissance des différents types de risques. Selon Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 : 69), les trois principaux critères d'analyse des risques sont :

1. « la disponibilité,
2. l'intégrité,
3. la confidentialité.

Figure 3 : les trois critères d'analyse des risques



Source : Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 : 69)

En rapport avec les activités du Projet, chaque critère est un moyen d'analyse des risques.

1.4. La cartographie des risques

Les questionnaires sont des outils d'analyse des risques. Ils sont élaborés après la phase d'analyse des procédures existantes et de l'entretien. Les questionnaires permettent d'identifier les différentes mesures de sécurité et leur degré de mise en œuvre.

L'objectif est de mesurer et de commenter chaque risque connu, à l'aide d'une échelle à cinq (5) niveaux selon Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 :71). Les cinq niveaux peuvent être résumés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 4 : échelle des risques

Types de réponses	Niveau de contrôle	Action à faire
Quand la réponse indique que l'on a conscience du risque et que celui-ci est inadmissible	Non satisfaisant	urgent
Quand la réponse indique que l'on a conscience du risque et que les protections suffisantes existent déjà	Satisfaisant	Les actions à mettre en œuvre ne sont pas prioritaires et peuvent être envisagés à plus long terme
Les actions déjà existantes permettent de maîtriser les risques identifiés	Très satisfaisant	Les dispositifs en place doivent être suivis et entretenus
Quand la réponse indique que les risques sont bien gérés, par des contrôles exhaustifs, pertinents et récurrents	Non concerné	Déjà mise en œuvre

Source : nous-mêmes à partir Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 :71/72).

Ces questionnaires nous permettent de cartographier les risques de l'entité.

1.5. La défaillance d'un système

La crise financière de ces dernières années est l'un des facteurs qui a entraîné la faillite des entreprises occidentales. Certains scandales financiers ont également provoqué la fermeture de nombreuses entreprises. Malgré la présence d'un service de contrôle interne, la défaillance du système entraîne des pertes énormes pour l'entreprise. Dans l'interview du Figaro du 09 décembre 2010 avec Monsieur Mounis Hassim, maître de conférences à Sciences –Po Paris sur l'affaire Kerviel, le Figaro a posé la question suivante : «Plusieurs salariés veulent poursuivre la Société Générale pour défaut de contrôle dans l'affaire Kerviel. Y a-t-il eu des défaillances dans le système de contrôle interne?» et la réponse est bien évidente « Il y a forcément un problème quelque part. Sinon, Jérôme Kerviel n'aurait pas pu prendre des positions pour 50 milliards d'euros sur les marchés et perdre 5 milliards ».

La défaillance du contrôle interne est un risque pour l'auditeur. Interpellé dans le cadre de commissariat au compte de Marionnaud, le Directeur de KMPG affirmait lors d'une interview : « nous avons fait notre travail au-delà des standards de la profession. Tout d'abord, sur la question des chèques cadeaux, nous ne sommes pas critiquables. Nous n'avons pas certifié les comptes chaque année sans avoir un minimum d'information sécurisée » d'après PIGE (2008 :159).

Pour mieux comprendre la notion de défaillance, il convient tout d'abord de la définir.

1.5.1. Définition

La défaillance d'un système peut être définie par le fait que le mécanisme de fonctionnement dudit système cesse de fonctionner correctement. Dans le cadre du contrôle interne, la défaillance est le fait que les mécanismes de contrôle cessent de fonctionner ou ne fonctionnent pas correctement.

La défaillance dans le cadre de notre étude est différente du terme couramment utilisé c'est-à-dire la défaillance d'entreprise « cessation d'activités » ou encore de la procédure judiciaire de liquidation.

1.5.2. La typologie des défaillances

Dans chaque domaine d'activité, nous rencontrons des défaillances liées aux outils de production soit à l'activité, etc. Nous pouvons citer entre autres :

- la défaillance du moteur ;
- la défaillance du système judiciaire ;
- la défaillance de l'entreprise ;
- la défaillance d'une organisation, d'une activité ;
- etc.

Dans le cadre de notre étude, nous nous intéresserons à la défaillance d'une entreprise et plus particulièrement à la défaillance de son système de contrôle interne. La défaillance du contrôle interne peut être assimilée à la notion de déficience du contrôle interne. Selon la norme ISA 265, la « déficience dans le contrôle interne, se présente lorsqu'un contrôle est conçu, mis en place et fonctionne de telle manière qu'il ne permet pas de prévenir, ou de détecter et corriger des anomalies contenues dans les états financiers en temps opportun »

1.5.3. Les causes de la défaillance

Les causes de défaillance du contrôle interne peuvent être résumées par le manque d'éléments essentiels du contrôle interne dans le projet. Les causes habituelles sont :

✓ l'absence d'organisation

L'absence d'organisation entraîne une planification incertaine des activités, des fautes non décelées et non corrigées. Elle est la conséquence de l'abus du personnel dans la mise en œuvre des activités.

✓ le manque de délégation

L'une des causes majeures de la défaillance relève de la responsabilité de certains dirigeants. Ils veulent tout faire ou à défaut ils se contentent de dire qu'ils vont responsabiliser chaque acteur. Le manque de confiance entraîne les dirigeants à s'écrouler sous le poids des travaux. Muller (1991 :113) dans son ouvrage « managers, pourquoi faire compliqué quand on peut faire simple ? » affirme que « le management est en effet autre chose que le simple faire. C'est faire faire : déléguer, former, informer... ».

✓ l'absence de formation et de compétence professionnelle

L'Homme ne peut reproduire que ce qu'il a appris, la formation est une nécessité pour la maîtrise de la fonction et la connaissance de l'évolution de la science.

Selon Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 :87), « la formation n'est pas une récompense, mais un besoin évident ». Ils ajoutent que la conséquence de la formation doit se traduire par

une amélioration des performances de l'organisation. L'absence de formation et de compétences professionnelles est un frein à la mise en place d'un système de contrôle efficace.

✓ **l'absence d'information**

L'information en entreprise apparaît comme le vecteur incontournable de la transition de la communication. Il serait donc inacceptable de dépenser des ressources énormes en temps et en argent pour communiquer une information sans se soucier de l'avance de sa portée et de son intérêt. L'information que l'on communique doit être construite selon la structuration de notre pensée.

✓ **le manque d'animation**

L'absence d'animation du groupe constitue un frein à l'épanouissement du salarié. L'argent à lui seul ne suffit pas à l'Homme d'être épanoui. Selon Muller (1991 :133), la motivation extra-monnaire est liée à la qualité de contacts entre les managers et les managés, « soyez proches d'eux ».

✓ **l'absence de contrôle**

Le lexique de gestion (2000 :115) définit le contrôle comme un « examen des opérations successives afin de s'assurer de leur régularité et de leur conformité au but poursuivi »

L'absence de contrôle dans une entreprise est une porte ouverte à des conséquences incalculables telles que la fraude, les absences, et le retard dans l'exécution des activités.

A travers ce chapitre, nous avons cherché à comprendre la notion du risque et de défaillance. Certes nous avons esquissé la notion de défaillance, et nous pensons avoir posé des bases de réflexion pour l'évaluation du contrôle interne.

La connaissance des risques et des causes de défaillance du contrôle interne constituent sans doute des pré-requis pour l'évaluation du contrôle interne lequel fera l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE 2 : L'EVALUATION DU RISQUE DE DEFAILLANCE DU CONTRÔLE INTERNE

Le sujet de contrôle interne est d'actualité avec les scandales de ces dernières années (l'affaire Enron, l'affaire Kerviel, etc.), mettant en cause le contrôle interne.

Mais face à ces scandales, que doit faire l'auditeur dans le cadre de sa mission de certification ?

La prise de connaissance de l'environnement est une étape importante dans la démarche d'audit. A la suite de cette prise de connaissance de l'entreprise, il convient d'évaluer les mesures de sécurités mises en place par les dirigeants.

Dans ce chapitre, nous aborderons la notion du contrôle interne et son évaluation du risque de défaillance.

2.1. La notion du contrôle interne

Pour mieux comprendre la notion de contrôle interne, nous examinerons les définitions proposées par les différents acteurs scientifiques. La connaissance de ces définitions nous permettra ensuite d'appréhender les objectifs du contrôle interne.

La première définition que nous avons retenu nous vient de la norme ISA 315 qui stipule que 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 ».

De cette définition, nous pouvons retenir les éléments clés comme la notion du gouvernement d'entreprise constitué par les dirigeants de l'entreprise et la fiabilité de l'information financière.

Quant aux auteurs Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 :21), ils proposent la définition suivante : « le contrôle interne est un ensemble de dispositifs ayant pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'assurer l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances ».

Dans cette définition, les mots clés qui retiennent notre attention sont : « ensemble de dispositifs et la qualité de l'information ».

Parmi les définitions, celle que nous pouvons également citer est du COSO reprise par les auteurs Bernard, Gayraud et Rousseau (2008 :22) : 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 des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux règlements en vigueur. »

De toutes ces définitions il en ressort que le contrôle interne est l'ensemble des mesures de sécurité mises en place dans une entité afin de contribuer à l'élaboration de l'information financière fiable et sans reproche.

La mise en place d'un système de contrôle interne contribue à l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

2.1.1. Les composantes du contrôle interne

La prise de connaissance du contrôle interne de l'entreprise est une étape indispensable pour l'auditeur externe. Elle permet à celui-ci d'apprécier les procédures de contrôle interne mise en place et leur degré de mise en œuvre.

Le contrôle interne est fondé sur les règles de bonne conduite et d'intégrité mises en place par les dirigeants et communiquées à l'ensemble des intervenants dans le système.

2.1.1.1. Le système d'organisation

Le contrôle interne repose sur une bonne organisation. Cette organisation doit se traduire selon Ahouangansi (2004 :60) par :

- la définition des tâches : chaque agent doit disposer d'une fiche de poste claire et précise en tenant compte des circonstances normales et inhabituelles ;
- la définition des pouvoirs et des responsabilités : il s'agit de responsabiliser chacun selon les tâches qu'il exécute ;
- la circulation des informations : le manuel de procédures est bien élaboré et le circuit des pièces est bien clair. Il ne doit pas y avoir de la rétention d'informations.

2.1.1.2. Le système de documentation

La production des informations doit être quantitativement et qualitativement suffisante pour que chaque acteur puisse la comprendre et l'apprécier. En effet, la matérialisation de l'information est nécessaire car il faut travailler pour les autres et non pour soi uniquement.

2.1.1.3. Le système de preuve

Nul n'est censé détenir la vérité sans une preuve de vérité. Le contrôle interne doit permettre d'établir deux catégories de preuves selon Ahouangansi (2004 :61) :

- les éléments de preuves généraux : selon l'auteur la « qualité des procédures entraîne un effet multiplicateur sur l'ensemble des opérations auxquelles elle est appliquée » ;
- les éléments de preuves indirects : ils entraînent la preuve de la fiabilité du système d'information financière.

2.1.1.4. Les moyens matériels de protection

Dans le cadre de la sauvegarde des actifs, nous ne pouvons pas nous limiter à la sauvegarde des documents sans penser à la sauvegarde physique de ces biens. L'entreprise doit mettre des moyens (gardiennage, coffre fort, etc.) physiques de protection du patrimoine.

2.1.1.5. Le personnel

La compétence et l'intégrité de la direction de l'entreprise joue un rôle important dans la contribution de la maîtrise du contrôle interne. En effet, le personnel doit être de bonne foi, capable de prendre des décisions pour la bonne marche de l'entreprise et non pour ses propres besoins.

2.1.1.6. Le système de supervision

L'un des aspects du contrôle hiérarchique est la supervision des travaux. Selon Ahouangansi (2004 :62) la supervision peut se réaliser de deux façons :

- « soit elle est la condition nécessaire à la réalisation complète d'une opération ;
- soit elle doit permettre au responsable de s'assurer que les personnes sous ses ordres accomplissent bien leur travail ».

2.1.2. Les principes du contrôle interne

A l'instar des principes comptables, le contrôle interne est régi par des principes. Selon Ahouangansi (2004:62), ces principes ont été définis en France par le congrès de l'OEC de 1977. Il s'agit du :

- principe d'organisation et séparation des fonctions : pour que le contrôle soit satisfaisant, l'entreprise possède certaines caractéristiques. Elle doit être adaptée, vérifiable, formalisée et avoir une séparation claire des fonctions ;
- principe d'intégration ou auto contrôle : ce principe doit permettre un autocontrôle par des méthodes de recoupements et d'autres méthodes appropriées ;
- principe de permanence : la permanence suppose une pérennité des systèmes du contrôle interne ;
- principe d'universalité : l'universalité suppose la participation de tous les acteurs de l'entreprise au contrôle interne ;
- principe d'indépendance : ce principe implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes ;
- principe d'information et qualité du personnel : l'information de l'entreprise doit répondre à certains critères (pertinence, utilité, objectivité, communicabilité, vérifiabilité) ;
- principe d'harmonie : l'harmonie est l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entité et de son environnement.

La bonne application de ces principes permet ainsi au contrôle interne d'atteindre ses objectifs.

2. 1.3. Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne poursuit cinq (05) objectifs majeurs dont la mise en application permet aux dirigeants de disposer d'une information financière fiable et de qualité.

2.1.3.1. Maîtriser l'entreprise

L'un des objectifs majeurs du contrôle interne est la maîtrise de l'entité par les dirigeants. Nous ne pouvons contrôler une activité sans la maîtriser.

Selon Collins et Valin (1992 :40) « le mot contrôler a la même signification que maîtriser ».

2.1.3.2. Sauvegarder des actifs

La maîtrise de l'entreprise contribue à une sauvegarde des actifs qui est indispensable pour la vie de l'entité. Elle permet d'avoir une crédibilité auprès de ses partenaires (actionnaires ; tiers, etc.). La sauvegarde est définie comme étant la protection d'un bien ou d'un service. Dans le cadre de l'entreprise, la sauvegarde des actifs est la protection des ses actifs. Ceci requiert que l'information financière enregistrée dans les comptes soit réelle et vérifiable. Elle exige une comptabilité fiable mise en place et contrôlée par les dirigeants.

2.1.3.3. Assurer la qualité de l'information

La mauvaise qualité de l'information constitue actuellement l'un des scandales des entreprises. Dans l'affaire Enron « il semble que l'information fournie au conseil d'administration était incomplète et fausse, le Directeur comptable et le directeur des risques dépendaient en partie du Directeur financier ; et disposent d'accès au conseil d'administration » selon Pige (2008 :129).

La qualité de l'information financière se caractérise par :

- l'enregistrement de l'information financière exacte et dans le temps ;
- la vérification de l'information financière produite depuis la source et ses autorisations ;
- le respect des normes comptables généralement autorisées par l'entité ;
- la diffusion de l'information financière aux personnes habilitées pour son contrôle.

2.1.3.4. Assurer l'application des instructions

Après avoir donné les instructions et les règles de bonne conduite pour la fourniture de l'information financière, il convient de s'assurer a priori que ces instructions sont mises en œuvre et de répondre aux incompréhensions constatées. L'adage couramment employé « le médecin après la mort » est à éviter. Pour les dirigeants, il faut s'assurer de l'application des consignes. Il n'est pas toujours évident pour les dirigeants d'avoir du recul pour détecter certaines faiblesses du système. Il devient donc nécessaire de faire appel à l'œil extérieur (auditeur). Le travail de l'auditeur consiste à une vérification par sondages de la mise en œuvre et de l'application des procédures édictées par l'entreprise. Cette vérification des procédures de l'entreprise peut concerner plusieurs domaines de l'entité (audit comptable et financier, audit opérationnel, audit social, audit organisationnel, etc.).

Dans le cadre de notre étude, nous nous intéresserons à l'aspect financier de l'entreprise.

2.1.3.5. évaluer le risque de défaillance

Une fois les risques connus, il faut évaluer leur impact en cas de réalisation. Faisons la différence entre analyse de risque et évaluation des risques.

L'analyse des risques est de dépister les risques, à contrario l'évaluation des risques permet de d'étudier leur degré d'importance en cas de survenance.

On distingue cinq étapes liées à l'évaluation des risques qui sont :

- identification des risques ;
- évaluation des risques ;
- détermination des mesures de prévention ;
- adoption des mesures de prévention et leur mise en œuvre ;
- supervision, examen et réexamen des mesures.

Selon Maders et Masselin (2004 :51) l'évaluation de risque est une combinaison de trois facteurs :

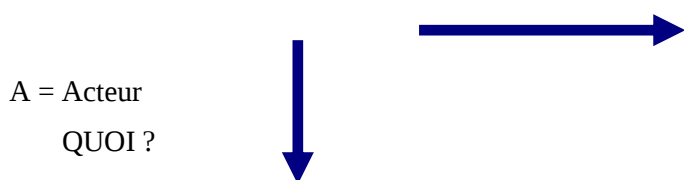
- ❖ « sa probabilité d'apparition,
- ❖ sa gravité en cas de survenance ;
- ❖ les conséquences de l'impact ».

Toujours selon les mêmes auteurs, quatre méthodes sont utilisées pour l'évaluation des risques. Parmi lesquelles, nous pouvons distinguer :

- l'estimation de la mesure des pertes : c'est la probabilité de survenance du risque multipliée par la durée de l'événement, puis par la valeur de la conséquence de la survenance d'un risque ;
- la constatation de la mesure des pertes : elle consiste à évaluer chaque risque et la valeur de la perte constatée en se fondant sur l'expérience des incidents antérieurs ;
- l'extrapolation de la mesure des pertes : , elle consiste à extrapoler chaque risque en fonction d'une valeur de risque globale ;
- la mesure des pertes moyennes annualisées constatées ; c'est une extrapolation de chaque risque la perte moyenne en se fondant sur un historique des pertes moyennes.

La démarche d'évaluation des risques peut être schématisée de la manière suivante :

Tableau 5 : évaluation des risques

Démarche d'évaluation des risques (grille du « qui fait quoi »)						
QUI ? A = Acteur QUOI ? 		Comité de pilotage	Groupe de travail	Correspondants Environnement/Sécurité	Encadrement et salariés concernés	Chef de projet –Ingénieur sécurité
MÉTHODE	1. Définition et suivi de la méthode.	A				A
	2. Définition des unités de travail.	A				A
	3. Organisation de la communication (interne) sur la démarche d'évaluation des risques.	A				A
	4. Organisation de la mise à jour de l'évaluation.	A				A
	5. Conception des outils d'identification et d'évaluation des risques.	A				A
IDENTIFICATION	6. Identification des risques dans les unités de travail.		A	A	A	A
	7. Validation de l'identification des risques.	A				A
	8. Formalisation de l'identification.					A
ÉVALUATION	9. Élaboration de la méthode et des outils d'évaluation.					A
	10. Évaluation des risques identifiés.		A	A	A	A
	11 Validation de l'évaluation des risques.	A				A
	12. Vérification au niveau divisions et services.			A	A	A
	13. Formalisation du document unique (DU).	A				A
PLANIFICATION	14. Définition des plans d'actions de prévention.	A	A	A	A	A
	15. Planification des actions d'amélioration de la prévention.	A				
	16. Mise à jour de l'évaluation des risques.			A	A	A

Source : Maders et Masselin (2004)

L'évaluation des risques permet ainsi l'élaboration de la cartographie des risques. La cartographie des risques est un processus permettant l'identification, l'évaluation et l'hierarchisation des risques opérationnels. Elle contient l'ensemble des informations nécessaires permettant de prendre une décision correctives.

2.2. L'évaluation du risque du contrôle interne

Dans cette section, nous évoquerons les questionnaires d'évaluation du contrôle interne.

Une fois que la prise de connaissance de l'entreprise est faite, l'auditeur dans le cadre de sa mission s'assure que les procédures internes de contrôle sont effectivement mises en œuvre.

L'objectif est de s'assurer que :

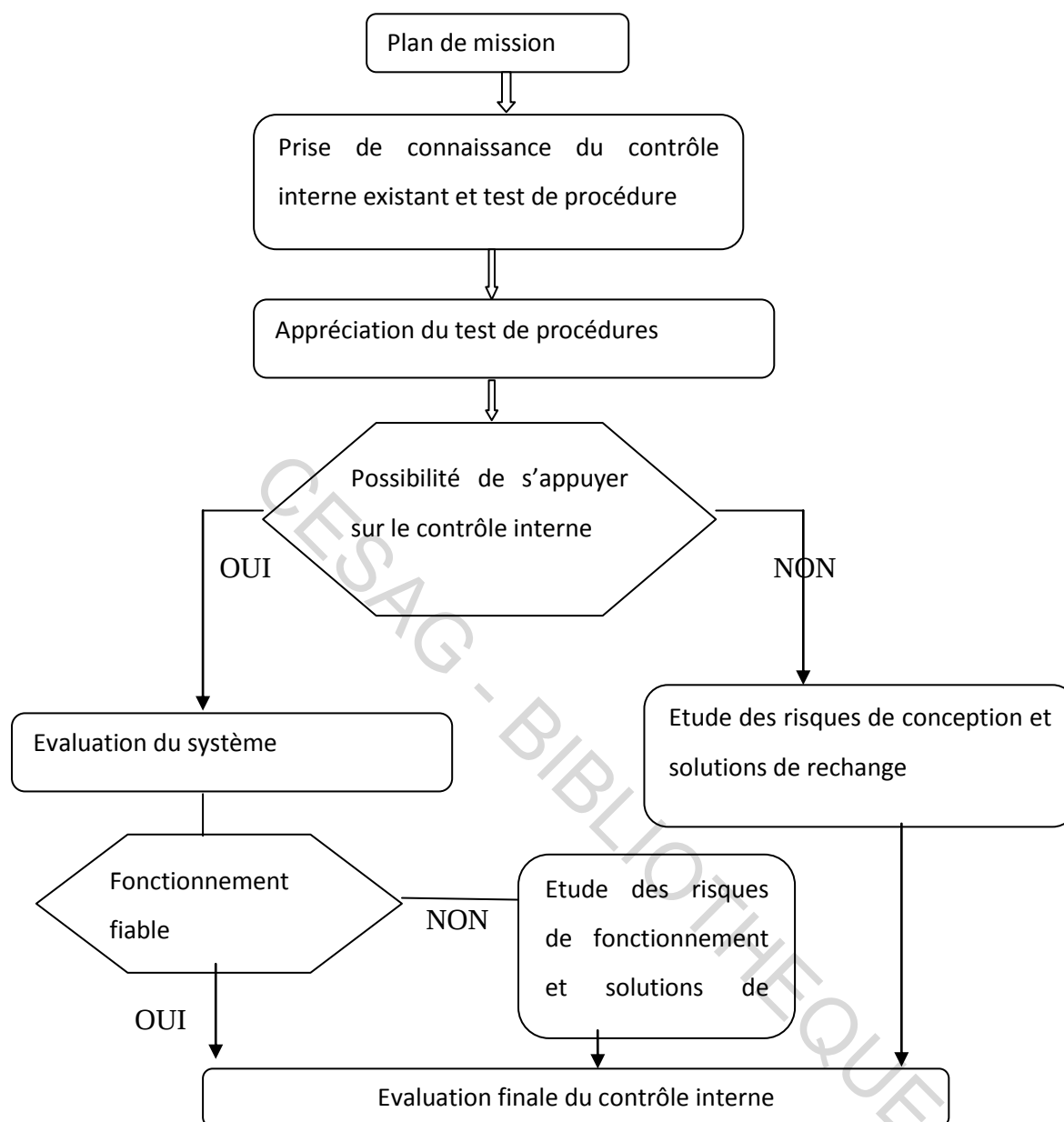
- les enregistrements sont exhaustifs ;
- les enregistrements comptabilisés sont réels ;
- les enregistrements comptables respectent les règles comptables et sont exactes.

L'évaluation du contrôle interne passe par les étapes suivantes :

- le test de conformité ou de la compréhension des procédures ;
- les mémorandums descriptifs ;
- l'analyse des circuits par diagrammes ;
- les questions et guides opératoires ;
- les grilles d'analyse de contrôle interne ;
- le tableau d'évaluation du système ;
- les techniques de sondages.

En d'autres termes, l'évaluation du contrôle interne peut être schématisée comme suit :

Figure 4 : évaluation du contrôle interne



Source : nous-mêmes à partir Collins & Valin (1992 :135)

2.2.1. Le test de conformité ou de la compréhension des procédures de contrôle interne

Le test de conformité est un moyen de s'assurer que l'auditeur a compris les procédures. Il consiste à collecter les éléments suffisants en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles mis en place par l'entreprise pour la sauvegarde des actifs (prévenir, détecter et corriger). Pour le Lejeune et Emmerich (2007 : 167), l'auditeur réalise des tests de procédures pour recueillir les éléments probants et appropriés montrant que les contrôles de l'entreprise ont fonctionné correctement au cours de la période sous revue.

Pour donner un avis quant à l'efficacité du contrôle interne, en plus des demandes d'informations, l'auditeur peut faire appel à d'autres techniques telles que les procédures analytiques, l'observation physique, l'inspection et la réexécution de certains contrôles.

La norme ISA 330 définit le test de procédure comme les « procédures d'audit conçues pour évaluer le fonctionnement efficace des contrôles mis en place pour prévenir, ou détecter et corriger, des anomalies significatives au niveau des assertions¹ ».

Encore appelé test de conformité selon Benoît PIGE (2008 : 167), l'échantillon de contrôle dépend des observations des audits antérieurs ou au cours des périodes précédentes. En outre, il dépend de la connaissance de l'entreprise et de ses activités.

L'une des étapes de l'évaluation est donc la connaissance de l'existant.

2.2.2. Les mémorandums descriptifs

Les mémorandums descriptifs peuvent être définis comme la transcription d'une procédure sous la forme d'enchaînement d'opérations distinctes, caractérisées par les personnes concourant à leur réalisation, les décisions prises, les travaux ou contrôles effectués, etc. C'est la description narrative de la procédure ou du système Ahouangansi (2004:217).

2.2.3. L'analyse des circuits par diagrammes

Le circuit par diagrammes permet de schématiser la circulation des documents, les postes de travail, les décisions, la responsabilité et les opérations.

L'objectif de l'analyse des circuits par diagramme est de vérifier si le système de contrôle interne est efficace et d'actualité. Selon Collins (1986 :74) pour l'atteinte de l'objectif, le diagramme de circuit doit faire ressortir les éléments suivants :

- les différentes responsabilités à chaque niveau d'opérations ;
- la localisation des points d'action, de décision, de contrôle, et de vérification ;
- la description des différents supports de communications de l'information ;
- la liaison avec les autres circuits, y compris l'organisation interne et externe.

Il faut noter que le circuit peut être spécifique à une partie de l'activité. L'auditeur qui élabore le diagramme de circuit doit être clair et précis et sans ambiguïté de compréhension.

Cependant, il faut noter que celui qui présente le diagramme de circuit a un objectif visé.

La présentation du circuit des flux financiers permet de contrôler les faiblesses et les tâches incompatibles au bon fonctionnement du contrôle interne.

¹ Eléments de l'information financière diffusée

2.2.4. Les questions et guides opératoires

Le questionnaire est un outil permettant de déceler les forces et les faiblesses du contrôle interne. Il est conçu de telle sorte à ne pas omettre les éléments essentiels. Le tableau ci-dessous nous donne une idée des questions selon les besoins de l'analyse.

Tableau 6 : modèle de questionnaire

Questions	Réponse affirmative	Réponse négative
La cartographie des risques existe t- elle au sein du projet ?		
Le dispositif du contrôle interne est- il formalisé ?		
Est ce que ce dispositif couvre la totalité des activités du Projet ?		
Les processus de pilotage sont-ils sous contrôle ?		
Les procédures sont elles documentées ?		
Les risques inhérents sont-ils sous contrôle ?		
Les risques généraux tels que :		
✓ le risque délictueux ; ✓ le risque de malversation ; ✓ le risque de traitement des opérations ; ✓ le risque sur le système d'information ; ✓ le risque sur les traitements informatiques ; ✓ le risque réglementaire ; ✓ le risque déontologique ; ✓ le risque stratégique ; ✓ le risque sur la gestion du personnel ; ✓ le risque de communication sont-ils sous contrôle ?		
La gravité des risques est-elle évaluée régulièrement ?		

Source : nous-mêmes à partir Maders et Masselin (2004 : 67/68)

D'une manière plus spécifique, suivra l'exemple d'un questionnaire de vérification du fonctionnement des procédures d'achat.

Tableau 7 : questionnaire de vérification du fonctionnement des procédures d'achat

Projet	Nature des travaux : Programme de vérification du fonctionnement des procédures	Page :	
		Date :	
Description du contrôle	Entendue	Fait :	
		Par	Le
Vérifier les signatures des commandes d'achat			
Vérification des procédures d'appel d'offres (s'assurer du respect des limites de montant selon la méthode utilisée (DAO ; DOI ; DP ;))			
Recoupements entre les demandes d'achats et les bons de commandes			
Comparer les demandes d'achat avec le fichier de stock. S'assurer qu'on ne se réapprovisionne qu'au stock minimum			
Recoupements entre prix indiqués sur les bons de commandes et le fichier des prix			
Recoupements entre bons de commande et bon de réception			
Mise à jour du fichier au vu des bons de réception			
Recoupements bons de réception et bons de commandes			
Vérification du bon à payer sur les factures			
Recoupements factures par rapport états de règlements			
Comptabilisation des règlements sur les comptes fournisseurs et le journal de banque			

Source : Ahouangansi (2004:216)

Ce schéma permet à l'auditeur de faire un contrôle par recoupements d'informations. Cependant, avant l'usage de ces questions cherchons à comprendre sa structuration, sa préparation, et son mode d'emploi.

2.2.4.1. La structuration des questionnaires

Les questionnaires sont basés sur les travaux d'audit et plus particulièrement sur l'évaluation du contrôle interne. Selon Collins (1986 :92), les questionnaires s'articulent autour de cinq questions suivantes :

- ❖ quoi ? orienté sur le travail ;
- ❖ qui ? orienté vers l'exécutant ;
- ❖ où ? orienté vers le lieu d'exécution ;
- ❖ quand ? orienté sur l'ordre et le moment d'exécution ;
- ❖ comment ? orienté sur la méthode de travail.

Tout en travaillant à ne pas s'écarter de l'objectif des questionnaires, les cabinets d'audit externe ont développé des questionnaires permettant de cerner au mieux les différentes procédures administratives et financières.

2.2.4.2. La préparation des questionnaires

Comme nous l'avons indiqué dans le point ci-dessus, les grands groupes de cabinet d'audit ont élaboré leurs questionnaires standards permettant de vérifier le contrôle interne de l'entreprise.

Cependant, l'objectif de l'auditeur est de donner une opinion de certification de la sincérité et de la régularité des états financiers. Il est par conséquent responsable de sa mission et par rapport à sa connaissance de l'environnement, adapte ses questionnaires par rapport à ses besoins.

2.2.4.3. Le mode d'emploi des questionnaires

L'objectif des questionnaires est de permettre à l'auditeur d'orienter ses travaux. Selon Collins (1986 :95), « ces informations préliminaires vont permettre à l'auditeur de décider comment il constituera le dossier permanent de l'entreprise et en particulier quelle structure générale, il sera bon de donner au questionnaire ». Pour être efficace l'auditeur doit s'assurer :

- ❖ que le questionnaire est complet pour une activité concernée et permet d'atteindre l'objectif,
- ❖ de la validité du contrôle interne et d'adapter son programme de travail.

2.2.5. Les grilles d'analyse de contrôle interne (grille de séparation des tâches)

La grille d'analyse permet la détection des fonctions incompatibles.

Tableau 8 : grille d'analyse des fonctions incompatibles

ELEMENTS	SERVICES			
	Achat	Comptabilité		Direction Générale
	M.A.	M.B.	M.D.	M.C.
Réception des doubles des commandes des usines	X			
Réception des doubles des factures fournisseurs		X		
Comparaison des factures fournisseurs et bon de commande		X		
Etablissement du chèque		X		
Signature du chèque				X

Source : Ahouangansi (2004 :229)

Cette grille d'analyse permet de détecter les forces et les faiblesses du système. Nous remarquons que c'est le seul comptable M.B. qui réceptionne et établit les chèques, ce modèle de contrôle peut entraîner des fraudes si le comptable est complice avec les fournisseurs.

2.2.6. Le tableau d'évaluation du système

Le tableau d'évaluation du système résume l'ensemble des forces et des faiblesses détectées à l'aide des outils décrits ci-dessus. Ce résumé intègre les analyses suivantes selon Ahouangansi (2004 :231) :

- les forces du système ;
- les faiblesses du système ;
- les effets possibles de ces faiblesses ;
- l'incidence des faiblesses sur les états financiers ;
- l'incidence des faiblesses sur le programme d'audit ;
- les recommandations à faire à l'entité.

Ce tableau d'évaluation du contrôle permettra à l'auditeur de produire un rapport sur le contrôle interne encore appelé « management letter ». Ce rapport mettra en exergue :

- les constats faits par l'auditeur ;

- les forces et les faiblesses identifiées ;
- les risques et les conséquences possibles sur les états financiers ;
- la recommandation à l'endroit de l'entreprise pour corriger ses faiblesses.

Notons que l'informatique occupe une place très importante dans le système de la production de l'information financière. L'auditeur s'assure que la procédure sur le traitement informatique est respectée. Selon Collins (1986 :116), l'objectif de contrôle à l'informatique est de s'assurer :

- de la maîtrise de l'entreprise ;
- de la sauvegarde du patrimoine ;
- de l'assurance de la qualité de l'information financière ;
- de l'assurance de l'application des procédures décrites ;
- de l'amélioration des performances ;
- du maintien de la pérennité de l'entité.

Conclusion

L'évaluation du système de contrôle interne est un moyen permettant à l'auditeur de connaître les risques de défaillances du système. Pour atteindre son objectif, elle utilise plusieurs méthodes dont l'auditeur s'approprie dans le cadre de sa mission.

L'évaluation du système de contrôle interne nous a permis de comprendre la notion du contrôle interne au sein de l'entreprise et les différentes méthodes que l'auditeur utilise pour déceler les forces et les faiblesses. Son évaluation permet à l'auditeur de formuler des recommandations pour remédier aux faiblesses.

Ce chapitre théorique sur l'évaluation du contrôle interne est une base nécessaire pour la mise en pratique de l'évaluation dans le cadre de la mission d'audit du FAUDEB.

Cependant, avant d'aborder la partie pratique de notre étude, quel modèle d'analyse nous permettra d'atteindre l'objectif de l'étude.

Dans les lignes qui suivent nous allons tenter de présenter le modèle d'analyse et les outils qui nous seront utiles pour la mission.

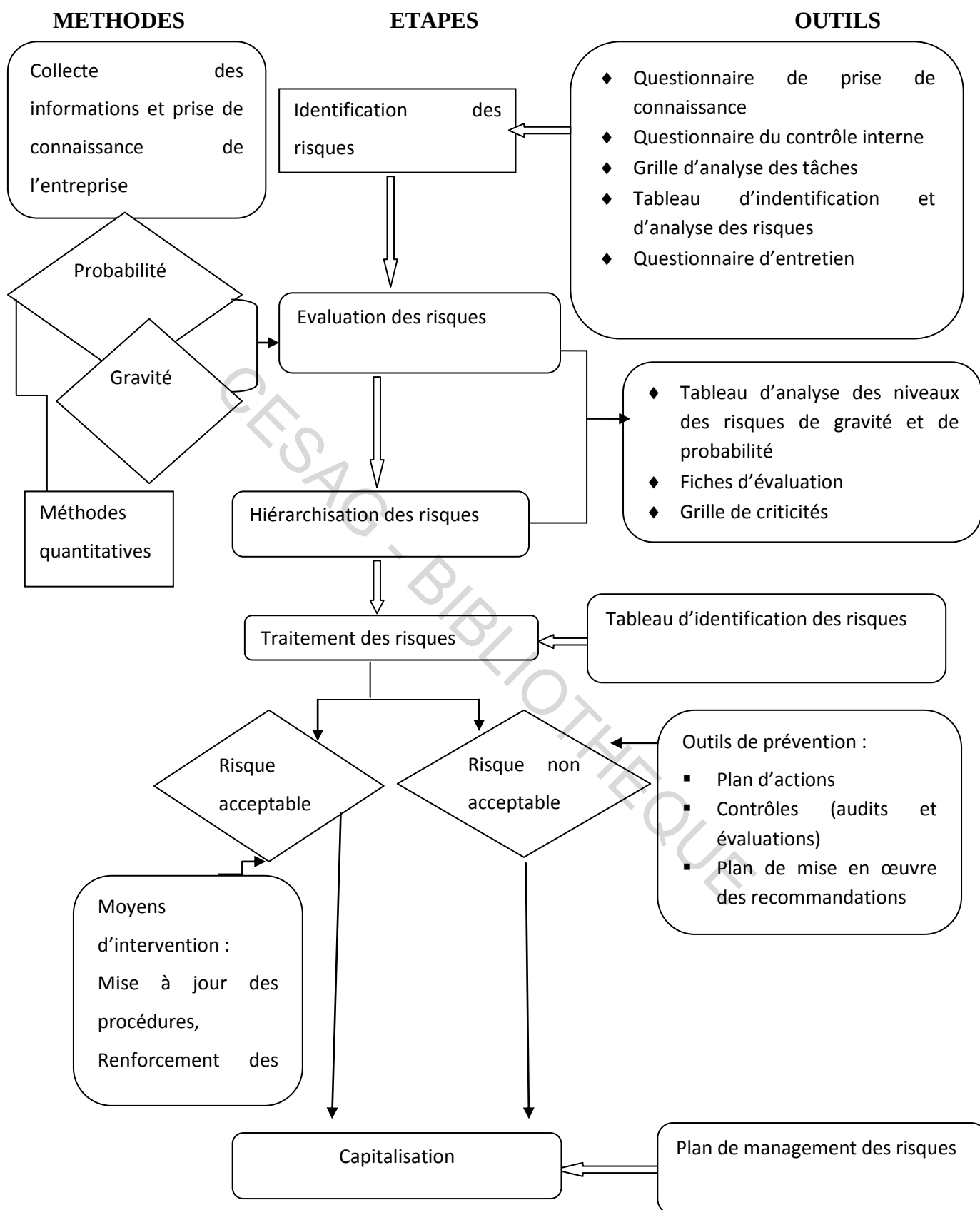
CHAPITRE 3. MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE

Dans le cadre de la conduite de notre étude, l'approche adoptée dans la méthodologie de l'étude est la collecte, la prise de connaissance de l'entité, et l'analyse des données basée sur les procédures des audits des projets et programmes. Ce chapitre comprendra deux sections dont la première traitera de notre modèle d'analyse et la deuxième section des outils de conduite et l'évaluation du contrôle interne.

3.1. La construction d'un modèle d'analyse

Le modèle d'analyse permet de suivre la démarche d'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne. En effet, il s'agit de schématiser les techniques, les outils et les étapes pour l'évaluation du contrôle interne afin de déceler les défaillances.

Figure 5 : modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.1.1. L'acceptation de la mission

L'acceptation d'une mission est la première étape conduisant à la mission d'audit. il s'agit pour l'auditeur en terme technique et professionnel de savoir qu'il est capable de conduire cette mission. sur le plan technique, l'auditeur doit s'assurer que les états financiers sont produits sur la base d'un référentiel acceptable. et sur le plan professionnel, l'auditeur doit s'assurer qu'il n'existe pas une incompatibilité entre l'auditeur et les personnes chargées de la gouvernance du projet.

suite à cette étape, nous utiliserons les techniques et outils de collecte et d'analyse des données.

3.1.2. Les techniques de collecte de données et outils d'analyse

Pour l'atteinte de l'objectif de notre étude, avons allons présenter à l'aide des techniques de collecte et des outils d'analyse ci-dessous faire l'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne dans le cadre de notre mission plus particulièrement celui du Projet FAUDEB.

3.1.2.1. Prise de connaissance générale de l'entreprise

Après l'acceptation de la mission, l'auditeur prend connaissance du Projet. La prise de connaissance générale du Projet est l'étape préliminaire dans le traitement de notre thème. Il permet de connaître l'organisation et les activités du Projet FAUDEB. Pour atteindre l'objectif de la prise de connaissance du projet, nous utilisons le questionnaire de prise de connaissance. Ce questionnaire est fait dans l'optique de connaître l'organisation du Projet. Il est administré au moment des entretiens. En effet, cette prise de connaissance permet de prendre en compte les textes réglementaires du domaine d'activités. Au cours de cette prise de connaissance, les tâches suivantes sont exécutées :

- collecter tous les documents qui peuvent apporter des informations sur le Projet ;
- analyser les documents ;
- s'entretenir avec le personnel ;

La prise de connaissance générale nous permet de connaître la structure. Après avoir pris connaissance de l'entité, nous procéderons à l'évaluation préliminaire du contrôle interne.

3.1.2.2. L'évaluation des risques sur le système de contrôle interne

A cette étape, nous allons nous appuyer sur la norme internationale d'audit 315 et plus particulièrement sur la partie traitant l'environnement et l'évaluation des risques.

Pour l'évaluation du contrôle interne, nous utiliserons les outils d'évaluation du contrôle tels que :

- la demande d'information ;
- les procédures analytiques ;
- l'observation physique ;
- l'entretien ;
- etc.

Nous utiliserons dans cette partie, le questionnaire d'évaluation du contrôle interne.

a) La demande d'information

La demande d'information permet une prise de connaissance du Projet. Selon la norme d'audit ISA 260, l'auditeur a une obligation de communiquer avec les responsables du Projet. L'outil utilisé est la liste de demande de documents (convention de financement, budget approuvé par le bailleur, manuel de procédure administrative et financière ; manuel d'exécution, les rapports de supervision du bailleur, etc.). Cette liste énumère l'ensemble des documents nécessaires pour la prise de connaissance et de l'évaluation du contrôle interne. Il s'agit pour nous de lire et de comprendre l'ensemble des documents internes et externes sur le fonctionnement du Projet. La demande d'information a pour un but d'instaurer une bonne communication avec le personnel.

La lecture de ces documents, nous permettra de préparer nos questions, de vérifier l'applicabilité des informations sur le fonctionnement du Projet.

b) Les procédures analytiques

Comme son nom l'indique, l'auditeur pour gagner en temps, vu les contraintes horaires et de budget, procède à une revue analytique qui lui permet de voir les variations sensibles des postes. Dans le cadre du Projet FAUDEB, de façon pratique, à partir du tableur Excel, une variation est établie entre le budget approuvé par le bailleur et les soldes de l'état d'exécution

budgétaire. Elle permet de connaître la consommation de chaque ligne budgétaire et son importance dans l'ensemble des états financiers.

c) L'observation physique

Au regard de la norme d'audit ISA 315, l'observation physique peut « corroborer les informations obtenues suite aux demandes d'informations auprès de la direction.

A la suite de revue documentaire et de l'exploitation des rapports d'activités et de gestion, une visite de réalisation acquise au cours de la période sous revue sera réalisée. L'objectif des visites de réalisations est de constater la présence physique des biens acquis. Ne pouvant pas confirmer sur papier l'absence ou la mauvaise réalisation, la prise des images est préconisée. Cette prise d'images nous permet d'avoir des éléments probants.

d) L'entretien/interview

L'audit du Projet est mené selon les normes d'audit internationales (ISA). Selon la norme ISA 240 et 315, l'auditeur doit s'entretenir avec les membres de l'équipe dirigeante du projet. L'objectif de l'entretien est de :

- ❖ s'entretenir sur la probabilité du risque de défaillance du contrôle interne ;
- ❖ échanger sur les risques liés à l'activité auquel le projet est confronté ;
- ❖ acquérir une meilleure prise de connaissance des risques.

Selon la norme ISA 240, les « entretiens avec le personnel dont les tâches relèvent de domaines où un risque d'anomalies significatives provenant de fraudes a été identifié, pour obtenir leur point de vue sur le risque et si, ou comment, des contrôles permettent d'y répondre ».

Sur la base des questionnaires de prise de connaissance et de l'évaluation du contrôle interne élaborés pour cette mission, nous rencontrerons le secrétaire exécutif et le comptable. Les réponses issues de l'entretien nous permettront de mieux comprendre les activités du projet et les risques liés au système de contrôle interne mis en place.

Après la phase de collecte d'informations, nous procéderons à l'analyse et à l'évaluation du système du contrôle interne.

3.2. Analyse et évaluation du système du contrôle interne

Les travaux précédents nous permettront d'analyser et d'évaluer le système du contrôle interne.

3.2.1. Les questionnaires

Cette phase consistera lors de nos entretiens à administrer au premier responsable et au comptable un certain nombre de questions afin de vérifier leurs véracités. Les questions permettent de confirmer certaines informations recueillies.

En somme, c'est un outil d'évaluation du système du contrôle interne. Les réponses recueillies doivent permettre de connaître les défaillances du contrôle interne.

Cependant, on se pose la question de savoir si les réponses apportées sont objectives et sans intention de dissimiler des informations. Le test des procédures nous permettra de le confirmer. Les différents outils utilisés sont :

- le questionnaire d'évaluation du risque inhérent global ;
- le questionnaire d'évaluation du risque inhérent par cycle ;
- le questionnaire d'analyse du contrôle interne ;
- le questionnaire sur les tests de procédures.

3.2.1.1. Le questionnaire d'évaluation du risque

Le travail à l'aide des questionnaires nous permettra d'identifier les risques liés à l'environnement, au manager et au cycle des achats. Une fois le risque identifié, nous allons évaluer les conséquences d'un tel risque. Les outils que nous utiliserons dans le cadre de l'évaluation du risque sont proposés par Jean-François Mallen².

3.2.1.2. Le questionnaire d'analyse du contrôle interne

Ce questionnaire d'analyse du contrôle interne permet de connaître l'impact du risque identifié. le poids du risque est le produit de l'impact et de la probabilité de survenance. ce questionnaire permet d'évaluer l'ampleur du risque et sera administré à l'ensemble des acteurs selon leurs rôles au sein du projet.

La prise de connaissance permettra de répondre ou de confirmer certaines interrogations.

² <http://www.crcclyon.fr/RISQUES/index.htm>

3.2.1.3. Le questionnaire sur les tests de procédures

Ce questionnaire permet de tester la procédure existante. Les réponses issues de ces questions permettent de confirmer que la procédure théorique est confirmée dans la pratique.

3.2.2. Le sondage

Sachant que l'auditeur a une obligation de moyens et non de résultats, il est donc impossible de contrôler l'ensemble des procédures du contrôle interne.

Le lexique de gestion définit le sondage comme le « choix d'un certain nombre d'unités dans une population, destiné à tenter de décrire cette population en se fondant seulement sur les caractéristiques des unités choisies qui constituent un échantillon ».

La norme ISA530 (sondages en audit) définit le sondage comme une « mise en œuvre de procédures d'audit sur moins de 100% des éléments d'une population pertinente pour l'audit, de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées, en vue de fournir à l'auditeur une base raisonnable à partir de laquelle il tire des conclusions sur la population dans son ensemble ». L'échantillon constitue un ensemble d'éléments individuels constituant une population. Et la population est l'ensemble des données à partir desquelles un échantillon est sélectionné et sur lesquelles l'auditeur souhaite tirer des conclusions. Les résultats de ce test nous permettent de confirmer l'étude. La méthode de sélection de l'échantillon sera faite sur la base d'un seuil significatif. Elle élimine les montants dont leurs anomalies cumulées n'atteindront pas le seuil de signification.

3.2.3. Le tableau d'identification des risques

Sur la base d'un tableau, nous présenterons d'un côté les risques potentiels de la défaillance du contrôle interne et l'autre la probabilité de réalisation. Ce croisement permet de donner l'impact de la réalisation du risque.

Ce tableau permettra d'identifier les risques potentiels liés au contrôle interne. Sur la base du modèle proposé par Mallen, nous l'adapterons à notre étude.

La méthodologie est indispensable pour toute étude et donc pour l'évaluation des risques de défaillance du contrôle interne. Pour atteindre l'objectif de notre étude, nous utiliserons les différentes techniques de collecte et d'analyse (entretien ; observation physique, questionnaires, étude documentaire, etc.) des données. Comme nous l'avons mentionné dans les chapitres précédents, ces outils ne sont pas standards et il nous appartient de les adapter par rapport à la connaissance du Projet.

Conclusion

La revue de littérature nous a permis d'avoir une base pour l'évaluation des risques de défaillance du contrôle interne du Projet, objet de notre étude.

Cependant, la méthodologie décrite à travers ce chapitre nous donne la démarche, les outils et les méthodes que nous utiliserons pour développer notre cas pratique. Néanmoins il faut noter que la démarche méthodologique utilisée n'est ni standard, ni universelle. Elle ne représente pas non plus, l'ensemble des outils et techniques dans le domaine.

Cette étude méthodologique est un canevas pour la mise en pratique de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

L'approche théorique sur la notion du risque de défaillance et de l'évaluation du contrôle interne nous permet d'identifier les différents auteurs contribuant dans le domaine. Nous avons constaté dans la recherche documentaire que la majorité des revues et des ouvrages traitent séparément de l'analyse des risques et de l'évaluation du contrôle interne. Pour nous, c'est une occasion de concilier l'évaluation du risque de défaillance au système du contrôle interne.

Dans le premier chapitre, nous avons examiné la notion du risque de défaillance, une base nécessaire pour l'évaluation du contrôle interne. Ce chapitre nous a permis de connaître le risque en général mais le risque d'audit en particulier, enfin la notion de défaillance d'un système et les causes de la défaillance.

Le second chapitre nous a permis de comprendre l'évaluation du contrôle interne et les différents outils utilisés pour son évaluation.

Enfin, nous ne pouvons pas entrer dans le vif du sujet sans au préalable mettre en place une méthodologie pour l'étude. Ce chapitre nous a permis d'exposer le modèle d'analyse, les techniques de collectes et d'analyse des données.

Nous pensons avoir donné une esquisse du thème qui peut être développé vers la responsabilité de l'auditeur sur le risque de défaillance du système du contrôle interne.

L'ensemble de la revue de littérature nous permet d'aborder la phase pratique à savoir l'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne du projet FAUDEB.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Introduction

Les bailleurs de fonds internationaux soucieux du niveau de vie très faible des pays en voie de développement soutiennent les efforts de certaines associations. C'est dans cette optique que l'Association Faune et Développement du Burkina a bénéficié d'un don de son siège « Association pour le Développement des Aires Protégées » sis à Genève.

L'une des conditions préalables fixées est l'audit des fonds à la fin de chaque phase qui s'étale sur une période de deux ans.

C'est dans le cadre de cette mission que nous avons été associés. Le fait majeur de cette mission est l'ampleur du nombre de recommandations à l'endroit du Projet. Ceci nous amène à poser la question du risque de défaillance du système du contrôle interne.

A travers la revue littéraire, nous avons abordé théoriquement le risque de défaillance du contrôle interne et de son évaluation. Dans la phase pratique nous allons :

- ❖ dans un premier temps, présenter le projet qui a servi de base d'application à notre étude.
- ❖ dans un second temps, nous procéderons à l'étude du risque de défaillance du système de contrôle interne du projet FAUDEB.
- ❖ et enfin, nous présenterons les conclusions de nos travaux suivies des recommandations à l'endroit du Projet.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU PROJET FAUNE ET DEVELOPPEMENT DE BOUMOANA PHASE 4

Dans le cadre de la mission d'audit, la prise de connaissance fait partie des normes d'audit. Ce présent chapitre sera consacré à la présentation du Projet, ses objectifs, ses activités et le système de contrôle interne mis en place.

4 1. Le projet Faune et développement de Boumoana (FAUDEB)

Le FAUDEB est logé au sein de l'association Faune et Développement du Burkina (AFAUDEB). Son siège est à Genève.

L'association AFAUDEB, localisée dans l'Est du Burkina-Faso depuis 2004, intervient au sein d'une vingtaine de villages situés en périphérie d'aires protégées. Elle a pour objectif d'appuyer les communautés locales dans la préservation et la valorisation des ressources naturelles de leur terroir. La plupart des activités de l'association a commencé dans le village de Boumoana à titre pilote.

4.1.1. Les objectifs du projet

L'objectif général du projet est l'amélioration de la situation économique, environnementale et sociale des populations bénéficiaires. Les objectifs spécifiques à court terme sont les suivants :

- l'amélioration des compétences techniques, d'organisation et de négociation avec les partenaires extérieurs des populations ;
- la restauration et la valorisation de la zone communautaire de faune et des ressources naturelles ;
- la diversification des sources de revenus des populations.

4.1.2. Les stratégies du projet

Dans le but d'atteindre ses objectifs, l'AFAUDEB utilise les méthodes suivantes :

- **amélioration des compétences techniques, d'organisation et de négociation avec les partenaires extérieurs des populations**

La stratégie prévue pour atteindre les objectifs du Projet apparait dans le système d'articulation envisagé entre l'Association FAUDEB et l'Equipe de coordination d'une part et

le partenariat avec les structures privées, communales et étatiques d'autre part. Les assemblées générales (AG) du village constituent le principal cadre regroupant tous les acteurs à la fois. Elles constituent le lieu d'évaluation et de programmation des activités, d'expression et d'enregistrement des idées du projet. L'ensemble de la population participe ensuite physiquement à l'exécution des chantiers et aux séances de réception des ouvrages. La population participe enfin à l'auto-évaluation annuelle du Projet.

➤ **restauration et la valorisation de la zone communautaire de faune et des ressources naturelles**

L'équipe de coordination essaie de garder un rôle d'accompagnement des villageois en suppléant à certains manques avérés d'expérience, d'instruction et d'information leur permettant de garantir les meilleurs résultats possibles. A cet effet, elle suggère des compléments ou des alternatives aux idées des villageois par rapport aux partenaires extérieurs (encadreurs, autorités, prestataires, etc.), aux stratégies d'implication de la population et à la bonne marche des activités. L'équipe du Projet veille au respect des procédures adoptées, des délais et objectifs du Projet.

➤ **diversification des sources de revenus des populations**

Les modalités d'attribution des financements aux populations sont : le crédit qui sera octroyé, comme depuis le début du Projet, par le comité local de crédit. Celui-ci, s'en réfère aux avis de ses représentants dans les quartiers, sélectionne les bénéficiaires et veille au remboursement du crédit. Le principe de la caution solidaire par quartier qui a fait preuve d'efficacité lors de la deuxième phase continuera à être appliqué pour garantir le meilleur taux possible de recouvrement. La gestion du compte bancaire ouvert du Comité de crédit sera toujours sous la responsabilité de ce dernier. Les sommes recouvrées serviront à alimenter ce compte, ce qui permettra à l'Association, dans sa phase d'autonomisation, de poursuivre des appuis sous forme de prêts à des promoteurs. Il en est de même des fonds de roulement sollicités pour le démarrage ou la relance des activités. Tous les financements accordés à des projets individuels et à certains projets collectifs tels que l'achat de petits équipements, les fonds de roulement seront sous forme de crédit.

4.1.3. Les principales activités et résultats attendus

Les différentes activités du Projet FAUDEB se structurent sous forme de rubriques budgétaires.

4.1.3.1. Les formations

Les phases précédentes du Projet ont permis d'améliorer les capacités des populations en matière de vie associative, de gestion d'actions collectives, de division des tâches et des responsabilités, de rapport prévu / réalisé etc. Dans le cadre de la quatrième phase, l'accent est mis sur les compétences techniques. Il s'agit de combler les lacunes qui subsistent dans le domaine de la valorisation des produits forestiers, ce volet étant le plus récent du projet. Dans l'apiculture, les formations visent l'utilisation des ruches modernes et le conditionnement du miel. Le suivi technique qui accompagne les formations permet, entre autres la spécification du miel selon l'espèce d'arbre (miel du tamarinier, du néré...). La finalité est de minimiser les risques de feux de brousse que comporte l'emploi des ruches traditionnelles et d'accroître la compétitivité du miel. Après, les compétences acquises dans la production et le conditionnement du beurre de karité et de l'huile de balanites, les groupements féminins bénéficieront, dans la quatrième phase, de formations complémentaires portant sur le renforcement de l'attractivité de ces produits. Il s'agira notamment d'améliorer le goût et l'aspect des produits, leur présentation, etc. Seule la promotion des fruits du baobab demande des formations sur la transformation (confection de biscuits, de jus, transformation des graines en condiments....). Pour toutes ces formations, l'approche consistera à valoriser autant que possible l'expérience accumulée par certains villageois. Le recours à des compétences externes sera l'exception.

En effet, les niveaux d'expérience des villages varient entre anciens et nouveaux villages engagés dans le processus de mise en place de zones communautaires de faune. Pour le suivi écologique comme pour les actions de restauration, les comités collaboreront pour partager leurs compétences à travers notamment la mise en œuvre d'actions conjointes. Des personnes ressources de certains villages contribueront aux échanges et à la sensibilisation. Le projet reconnaît la valeur des compétences aux villages et leur accorde autant de place qu'à celle des intervenants externes (y compris d'agents du projet).

4.1.3.2. Les voyages d'échanges

Les compétences et les débouchés de commercialisation à mettre en valeur au sein des populations ne se limitent pas à la zone d'intervention du projet. Elles proviennent également des autres provinces de la région de l'Est et des autres régions du Burkina. Les voyages d'échanges réalisés au cours des phases précédentes du projet ont permis d'initier des

partenariats pour l'écoulement des produits forestiers (miel et beurre de karité notamment).

Dans la nouvelle phase, deux types de voyages d'échanges seront organisés :

- les uns viseront la formalisation et la systématisation de ces partenariats commerciaux ;
- les autres porteront sur les expériences acquises en matière de gestion communautaire de la faune dans certains pays. Ces pays seront visités par les participants au voyage qui sera mis à profit pour identifier des possibilités de partenariat.

D'autres voyages spécifiques seront organisés pour des groupes promoteurs d'activités spécifiques dans le cadre de la découverte de techniques améliorées et du renforcement des réseaux d'écoulements des projets.

4.1.3.3. Alphabétisation fonctionnelle et enseignement bilingue

Le programme d'alphabétisation a été initié dès le début du projet suite à la forte demande des populations. Il est conçu en fonction des préoccupations des participants. Les thèmes d'enseignements portent, entre autres sur les techniques de conservation des ressources naturelles (dont la faune), la gestion des activités économiques (élevage, agriculture, commerce, périmètres maraîchers,...) ou encore la mobilisation collective (division des responsabilités, relations extérieures),

Des manuels en langue locale sont produits à partir de ces séances et mis à la disposition des personnes alphabétisées du village.

Le programme s'est poursuivi sans rupture à travers les trois phases du projet. La plus ancienne promotion a passé en 2010 l'examen du certificat d'études primaires. L'ambition de l'AFAUDEB est de faire de ces scolarisés de la zone du projet un pôle de compétences pour le développement local. Elle poursuivra sa formation sur des thématiques portant spécifiquement sur les préoccupations des populations locales. Dans le cadre de la quatrième phase, un centre de formation sera mis en place pour les volets post-certificat. Le centre sera installé sur place dans un village-centre de la zone de couverture du projet.

4.1.3.4. Création, aménagement et gestion de zones communautaires de faune

Les phases antérieures ont permis la création (délimitation consensuelle et reconnaissance officielle) de deux zones villageoises de faune (Boumoana et Sadpenga) et le démarrage de la négociation pour la mise en place de quatre zones supplémentaires (zones communales de Matiakoali et de Fada, et zones villageoises de Nindiari et de Lianou).

Un plan d'aménagement a été adopté pour la zone de Boumoana et ses périphéries (délimitation d'une zone pour l'agriculture et d'une autre pour l'élevage).

La quatrième phase sera marquée par la finalisation des négociations amorcées et la mise en œuvre du plan d'aménagement et de gestion de la zone de Boumouana. Toutes les zones bénéficieront de l'appui pour le suivi écologique et l'exploitation des produits forestiers (miel, huile de Balanites, bois...). L'adoption du plan d'aménagement permettra la réalisation de retenues d'eau pour la faune sauvage dans la zone de faune et la zone de pâture de Boumouana. Les deux zones étant désormais distinguées, le bétail sera dirigé vers les points d'eau de la zone de pâture, ce qui atténuera la pression des animaux domestiques sur les aménagements hydrauliques des aires de faune. Il s'agira, dans la zone communautaire de faune de Boumouana, d'effectuer des travaux d'entretien des retenues d'eau et d'aménager les mares naturelles pour augmenter leur capacité de rétention d'eau.

4.1.3.5. Suivi écologique

Le suivi écologique est l'un des outils essentiels de la gestion rationnelle et durable des ressources naturelles. Il fait appel à des indicateurs biologiques et anthropiques qui permettent d'observer, d'analyser et de comprendre l'évolution du milieu naturel et de ses ressources ainsi que les mutations qu'il subit. Le suivi écologique porte sur la faune et son habitat ainsi que les interactions dans le milieu. Au cours de la phase précédente, on a déjà noté un début de recolonisation de la zone communautaire de faune par les animaux sauvages. Pour garantir aux équipes locales de suivi un cadre légal et technique à leurs activités, un protocole de collaboration avec les services forestiers a été établi. L'objectif poursuivi dans le cadre de la quatrième phase est le renforcement du dispositif de suivi par un maintien de l'assiduité des sorties, une participation effective de tous les villages concernés et un appui accru en équipements et en formation de l'équipe de surveillance. La nouveauté sera les collaborations entre comité de différentes zones communautaires dans le partage d'expériences et l'exécution conjointe d'activité sur lesdites zones.

4.1.3.6. Augmentation et diversification des sources de revenus de la population

Les activités génératrices de revenus ont procuré aux producteurs des bénéfices qu'ils n'avaient jamais réalisés auparavant. L'objectif de la quatrième phase est de conforter la base du dynamisme intéressant observé depuis la troisième phase. C'est le temps de la fidélisation de la clientèle et du perfectionnement de la production et de la qualité des produits. Les

filières qui seront soutenues restent les mêmes que lors des phases précédentes (maraîchage, bissap, microcrédits, beurre de karité, miel, fruits de baobab, huile de balanites).

L'AFAUDEB poursuivra son soutien à toute action pouvant concourir à une plus grande décentralisation des retombées de la faune au profit des communes et des villages périphériques des aires de faune. Ainsi, dans le cadre du protocole de collaboration entre l'AFAUDEB, les comités villages, l'administration forestière et le concessionnaire de chasse (Pama Noed), une nouvelle source de revenus est promue : la vente de viande de gibier. Sur mandat de ses partenaires, l'AFAUDEB assure l'écoulement de la part officielle de venaison revenant aux villages riverains de la réserve de chasse. Le point est régulièrement fait à toutes les parties prenantes du protocole et les recettes seront versées aux comités, à la fin de la campagne de chasse. Le protocole donne droit à l'AFAUDEB de suivre la gestion des fonds encaissés par les comités.

4.2. Le budget et financement de la Phase 4 du Projet FAUDEB

L'AFAUDEB bénéficie d'un financement de la Fédération Genevoise de Coopération par l'intermédiaire du siège situé à Genève. Le comité technique de la Fédération Genevoise de Coopération (FGC) en sa séance du 05 juillet 2010 à Genève a accordé un budget de plus de trente neuf mille (39.000) Francs Suisse à un taux de change 1euro égal à 1.48 francs Suisse pour la période de 01 juin 2010 au 31 mai 2012. Le projet FAUDEB est financé en totalité par la FGC. Le budget estimatif au titre de la quatrième phase est composé comme suit :

Tableau 9 : budget du Projet

Code budgétaire	Intitulés	Budget 2010 - 2011	Budget 2011 - 2012
001	COUT DU PERSONNEL	48 400 868	49 368 886
002	TRANSPORT	11 500 000	9 500 000
003	INVESTISSEMENTS	38 544 860	37 166 430
004	FORMATIONS/ANIMATIONS	30 000 000	30 000 000
005	DIVERSIFICATION ET ACCROISS REVENUS	16 800 000	12 000 000
007	ADMINISTRATION ET EVALUATION	8 436 896	11 000 000
	TOTAL PARTIEL	153 682 624	149 035 316
008	DIVERS et IMPREVUS	7 442 286	7 451 766
	TOTAL GENERAL	161 124 910	156 487 082

Source : Estimation du budget à partir de la convention de financement

4.3. L'organisation de l'AFAUDEB

Le projet FAUDEB est exécuté par l'Association Faune et Développement au Burkina. L'instance exécutive de l'AFAUDEB est composée d'un Secrétaire Exécutif (SE), d'un chargé d'appui conseil, d'un Secrétaire Comptable (SC), de quatre (04) responsables des différents domaines (aires et faune, alphabétisation et formations, produits forestiers et agriculture) d'un chauffeur et d'un responsable de la sécurité (annexe 1 organigramme du Projet).

Le secrétaire exécutif assure la coordination du projet FAUDEB. A ce titre, il a la responsabilité de :

- organiser la mise en œuvre du projet avec les autres employés ;
- gérer les aspects financiers, les équipements mobiles et immobiliers du Projet conformément aux procédures prévues dans le document du Projet ;
- veiller à l'atteinte des objectifs, au respect des procédures et des délais adoptés ;
- représenter l'association pour le Développement des Aires Protégées siège (ADAP) et le Projet auprès des institutions et lors des rencontres officielles au Burkina Faso ;
- développer des relations de collaboration avec tous les partenaires actuels et potentiels de la zone d'intervention, du Projet et de l'ADAP-Siège ;
- communiquer régulièrement avec le siège et transmettre un rapport trimestriel et de l'état financier des activités ;
- assurer la concertation, la coordination et l'harmonisation du Projet avec les partenaires de l'Etat et les programmes de développement intervenant dans le milieu ;
- assurer la responsabilité technique, administrative et financière de l'exécution du Projet ;
- faire respecter les prescriptions contenues dans les différents documents techniques administratifs et financiers reconnus comme documents de base dans le cadre de la mise en œuvre ;
- coordonner l'ensemble des activités du Projet ;
- veiller à la bonne exécution financière et comptable du Projet.

Le Coordonnateur est appuyé dans ses activités par un chargé d'appui qui a la responsabilité de :

- assurer les activités d'appui au développement organisationnel des Organisations Paysannes ;

- établir et consolider des bonnes relations avec les Organisations Paysannes ;
- assurer le suivi des réalisations du Projet ;
- œuvrer à la promotion de l'AFAUDEB dans la région ;
- assister les populations dans leur collaboration avec les partenaires.

Le projet est animé par les animateurs qui sont personnellement responsables de leur domaine d'intervention. Ils sont chargés de :

- maintenir la participation des populations dans la conception, l'exécution et la gestion des actions identifiées ;
- animer les relations entre les structures locales et leurs partenaires externes ;
- promouvoir la philosophie du projet auprès des populations et des partenaires.

La gestion de l'information financière et administrative est assurée par un secrétaire comptable. Il a la responsabilité de :

- assurer la tenue de la comptabilité du Projet conformément aux prescriptions du manuel des procédures internes administratives, financières et comptables ;
- garantir le respect des règles de bonne gestion financière et comptable ;
- assurer la responsabilité du fonctionnement du secrétariat conformément aux prescriptions du manuel de procédures internes administratives ;
- garantir le respect des règles de déontologie et de probité.

A ce personnel, le Projet est appuyé par un personnel d'appui composé d'un chauffeur et d'un gardien qui sont chargés respectivement d'assurer la bonne gestion du véhicule et de garantir la sécurité des biens et des personnes.

4.3.1. L'organisation de la comptabilité

Le secrétaire comptable est chargé d'assurer le fonctionnement de la comptabilité et du suivi budgétaire. Sur le plan comptable, il est chargé de gérer la comptabilité.

4.3.1.1. La comptabilité du projet

Pour le respect de la régularité et de la sincérité de l'information financière, l'AFAUDEB utilise des instruments tels qu'un plan comptable général et budgétaire, des journaux de banque, de caisse et des journaux des opérations diverses.

4.3.1.2. Le plan comptable

Il permet un enregistrement exhaustif de toutes les opérations tout en respectant les normes du SYSCOHADA. Les numéros de comptes sont créés à partir des codes budgétaires du projet. Ce qui permet de faire une répartition analytique des imputations lors des saisies.

4. 3.1.3. Le plan budgétaire

Le plan budgétaire est conçu suivant le code du budget initial de la convention de financement. L'enregistrement à partir du plan budgétaire permet le suivi du budget et le contrôle de l'évolution des différentes lignes budgétaires.

Les différents enregistrements sont faits dans les différents journaux (banque, caisse et opérations diverses).

4.3.1.4. L'enregistrement et classement des pièces comptables

Les enregistrements comptables sont faits dans les différents journaux créés à cet effet. La comptabilité du projet est une comptabilité de trésorerie. Les dépenses sont engagées dès réception de la facture. Cependant, en fin de période les engagements non encore liquidés sont enregistrés dans les comptes d'attentes.

Après la saisie dans le logiciel Sage les pièces comptables sont classées suivant :

- ✓ l'ordre chronologique par mois et année ;
- ✓ la date de création de la pièce ;
- ✓ le journal utilisé pour l'enregistrement.

Il faut noter que les enregistrements sont faits sur les fiches d'imputation comptables signées par le comptable et le coordonnateur.

Les travaux mensuels concernent généralement les états de rapprochement bancaire et de la caisse de menue dépense. A ces travaux s'ajoutent les rapports financiers communiqués au siège.

4. 3.2. Le suivi budgétaire

La gestion budgétaire a pour objectifs de :

- garantir l'exécution de toutes les activités prévues dans le document du projet ;
- éviter les dépassements budgétaires ;
- rendre transparents les rapports financiers périodiques.

Une programmation des activités du Projet est faite pour une année allant de janvier à décembre. Les activités non exécutées en fin de période sont reprogrammées et budgétisées dans l'exercice suivant.

Le suivi budgétaire de différentes rubriques et lignes est fait mensuellement, trimestriellement et annuellement. Ainsi, le rapport financier est également élaboré suivant ces périodicités.

4.3.3. Les organes de contrôle

L'AFAUDEB dans son organisation a une procédure de contrôle interne non écrite. En effet, certaines dépenses exécutées par les animateurs et d'autres agents sont contrôlées par le comptable avant le traitement comptable. Les travaux comptables et dépenses exécutés par le comptable sont soumis au visa du coordonnateur. Le rapport financier communiqué au siège est également soumis à un contrôle avant validation. Ces contrôles sont internes au sein du Projet. Cependant, dans l'objectif d'une certification des comptes, le bailleur recommande que les états financiers du Projet soient contrôlés par un auditeur indépendant.

Ce chapitre nous a permis de comprendre le Projet dans son fonctionnement, son organisation et ses activités. La connaissance du Projet est une étape indispensable à l'identification, l'analyse et l'évaluation de son système de contrôle interne. Dans le chapitre suivant, nous allons identifier et analyser les risques de défaillance du système de contrôle interne.

CHAPITRE 5 : IDENTIFICATION ET ANALYSE DES RISQUES DE DEFAILLANCE DU CONTROLE INTERNE DU PROJET FAUDEB

Le risque est un problème fondamental dans le cadre de la gestion d'une mission d'audit. Son avènement constitue un « poids lourd » pour l'entreprise où il se réalise.

Dans ce chapitre, nous ferons l'économie d'un travail d'identification et d'analyse des risques du Projet FAUDEB.

Les termes de références qui nous ont été communiqués rappellent que l'audit sera réalisé selon les normes d'audit internationales. Au regard de ces termes de références, nous allons faire usage des normes ISA et d'autres procédures généralement admises pour l'identification et l'analyse des risques.

5.1. Prise de connaissance du dispositif de maîtrise du risque

La prise de connaissance des dispositifs de maîtrise du risque consiste à apprécier les contrôles mis en place par le FAUDEB pour faire face au risque lié au contrôle interne. Ce travail nous permet de connaître la qualité du système.

Le tableau ci-dessous présente les contrôles prévus.

Tableau 10 : Liste des contrôles périodiques à effectuer

Objet du contrôle	Mode de contrôle	Périodicité	Responsable	contrôleur
Gestion des chèques	Suivi de l'utilisation des chèques, inventaire	Trimestriel	SC	Coordonnateur
Gestion des fournitures	Vérification de la tenue des fiches d'inventaire, inventaire physique	Trimestriel	SC	Coordonnateur
Gestion des bons de carburant	Vérification de la tenue des fiches d'inventaire, inventaire physique	Mensuel	SC	Coordonnateur
Gestion du véhicule	Consommations kilométriques de carburant, réparations, carnet de bord	Mensuel	SC et chauffeur	Coordonnateur
Gestion de la	Rapprochement	Avant	SC	Coordonnateur

petite caisse	approvisionnement et état de caisse, examen des pièces, vérification des calculs, inventaire physique	chaque approvisionnement de la caisse		
Gestion des appels téléphoniques	Comparaison des factures	Mensuel	SC	Coordonnateur

Source : manuel de procédures AFAUDEB (2007 :3)

Sur la base des contrôles prévus, nous allons analyser les risques existants et les risques non couverts.

Tableau 11 : Appréciation des risques sur le contrôle interne

Risque identifié	Contrôles mis en œuvre par le FAUDEB	Appréciation du risque
dépense non autorisée	vérification de l'utilisation des chèques, inventaire	Fort/délai trop long pour la vérification
malversations financières	vérification de l'utilisation des chèques, inventaire	Faible/sauf complicité
surévaluation de la consommation des fournitures et des stocks	vérification de la tenue des fiches d'inventaires, inventaire physique	Fort/l'association a d'autres partenaires sans budget de fonctionnement
consommation privée du carburant	vérification de la tenue des fiches d'inventaire, inventaire physique	Fort/absence de carnet de bord
utilisation du véhicule à des fins privées	aucun	modéré
pièces justificatives non probantes	rapprochement approvisionnement et état de caisse, examen des pièces, vérification des calculs, inventaire physique	modéré
dépenses non autorisées	aucun	modéré
consommation incontrôlée du téléphone	comparaison des factures	faible
non disponibilité du coordonnateur pour les contrôles périodiques	son remplaçant ou son intérim	modéré

Source : nous-mêmes à partir du Manuel de procédure FAUDEB

Grace à l'évaluation du dispositif de maîtrise du risque, nous avons pu identifier les risques probables. Elle est une base pour l'évaluation du risque du système de contrôle du mis en place par le Projet.

5.1.1. Analyse des risques de défaillance

L'AFAUDEB est une association qui présente des risques liés à son secteur d'activités. Ces risques identifiés sont soit faibles, modérés ou forts. A travers la prise de connaissance du Projet nous pouvons connaître la probabilité de réalisation de ce risque. L'impact du risque est mesuré par le produit des risques identifiés et de sa probabilité de réalisation.

Selon la norme ISA 315, le secteur d'activité dans lequel l'entité opère peut générer des risques spécifiques. En raison de la particularité de l'association et sur la base de cette norme, nous allons identifier et évaluer les risques liés à l'administration de l'association, la diffusion de l'information financière, au cycle des achats et au management (annexe 2).

Tout d'abord, nous présentons les travaux réalisés pour l'identification des risques.

Tableau 12 : identification des risques de défaillance du contrôle interne

Tâches	Risques potentiels	Dispositifs de maîtrise	constats
Le cycle gestion administrative de l'association			
Définir les orientations stratégiques	✓Gestion fortement influencée par une personne ; ✓Ne pas anticiper les évolutions de l'environnement.	✓le comptable assure l'intérim ; ✓Activité rémunératrice de revenus.	✓Oui ; ✓Oui (revenus très faible).
Formalisme juridique	Non respect du formalisme juridique	Autorisation d'association	Oui
Gérer les relations avec les partenaires et les adhérents	✓Non respect des règles statutaires ; ✓Perte de confiance, secrétaire exécutif non contrôlé par le siège, gestion de fait.	✓Réunions statutaires faites ; ✓Les missions de supervision du siège.	✓Oui ; ✓Oui
Gérer les relations avec les organismes de tutelle et les institutionnels	Perte de confiance	Justifier les fonds reçus/ rapports périodiques	Oui
Piloter l'association avec les outils (Budgets, situations comptables, analytique,)	✓Non détection des activités en forte perte ; ✓Non détection des malveillances ou détournements.	✓Analyse financier de l'association ; ✓Validation des dépenses par le SE.	✓Non ✓Oui
Garantir la sécurité des hommes et des actifs	✓Ne pas respecter les normes de sécurité ; ✓Absence d'assurance pour perte et vol.	✓Un gardien de jour et de nuit ; ✓Assurance du local pour risque de perte et de vol.	✓Oui ✓Non
Système info : garantir la sécurité du réseau	Malveillance, intrusion dans le système informatique	Logiciel antivirus et sauvegarde des données	Oui
Gérer la trésorerie	Non anticipation des besoins	Budget de trésorerie	Oui
Le cycle de diffusion de l'information financière			

Garantir le respect des règles en vigueur	Commettre une infraction aux codes et lois (comptable, présentation, fiscal, juridique ...)	Quittances fiscales et sociales, attestation d'exonération	Oui cependant l'exonération est cours
Garantir le respect des règles fiscales	✓ Non fiscalisation à tort ; ✓ Mauvaise application de la fiscalité	✓ Maîtrise des règlements fiscaux ; ✓ Recours à un fiscaliste.	✓ Non ; ✓ Non.
Assurer le correct traitement des données financières	✓ Immobilisations : ne pas sortir des immobilisations du listing ; ✓ Ne pas amortir une immobilisation à compter de la date de mise en service ; ✓ Confusion immobilisation – charge ; ✓ Mauvaise imputation des charges pour respect des budgets ; ✓ Ne pas facturer une prestation ; ✓ Trésorerie : détournement, fraude ; ✓ Trésorerie : détournement de virements.	✓ Inventaire du matériel chaque année ; ✓ Comptabilité de projet (absence de charge d'amortissement) ; ✓ Comptabilité générale et une comptabilité analytique ; ✓ Budget approuvé ; ✓ Double signature des chèques ; ✓ Double signature des virements.	✓ Non ; ✓ Oui ; ✓ Oui ; ✓ Non ; ✓ Oui ; ✓ Oui.
Garantir l'intégrité des données de gestion	✓ Fraude : maquillage de détournement dans les comptes ; ✓ Tableau de bord erroné.	✓ Audit des comptes chaque année ; ✓ Plan de travail année approuvé.	✓ Non ; ✓ Oui
Le cycle des approvisionnements			
Choisir les fournisseurs	Absence d'appel d'offre pour les marchés importants	Appel d'appel à la concurrence	Non
Adapter les achats avec les besoins	✓ Achats non adaptés par rapport aux besoins ; ✓ Manque de fournitures par rapport aux besoins ; ✓ Fraude.	Plan de gestion des approvisionnements ;	Non

Cut off	Erreur dans les charges d'exploitation ou les charges externes	Suivi budgétaire	Oui
Paielement	Double règlement, absence de règlement, avoirs non imputés	Comptabilité de trésorerie / paiement direct sans engagement	Oui
Protection physique des achats de matières sensibles	Vols	Gardien	Oui
Recours aux prestataires / intervenants	✓non exécution de la prestation ; ✓pas de numéro IFU du prestataire.	✓Bon de commande, lettre de commande, marché ; ✓Retenue à la source sur prestation.	✓Oui ; ✓Partiellement.
Le cycle de management du Projet			
Trouver les compétences	✓Erreurs techniques, erreurs dans le travail, mauvaise relation usagers ; ✓Sous-effectif par rapport aux besoins ; ✓Intégration des personnes en contrat aidé ; .	✓Plan stratégique de renforcement des capacités ; ✓Recrutement d'autres agents ; ✓Acceptation des stagiaires et des consultants.	✓non ; ✓non ; ✓non.
Former	✓Mauvaise qualité du travail, missions mal assumées ; ✓Mauvaise comptabilisation des prises en charges par les organismes collecteurs	✓Recyclage des agents ; ✓Participation aux séminaires.	✓Non ; ✓non.
Motiver	Erreurs techniques, déclarations erronées, mauvaise relation clients	Ateliers d'informations fiscales	Non
Gérer les relations avec les instances représentatives des	Non respect du droit du travail et de la convention collective	Code du travail et convention collective du Burkina	Non

salariés			
Respecter les règles du droit du travail et de la convention collective Etablir les paies	✓ Décision licenciement non prise par les instances habilitées ; ✓ erreur sur les paies, notamment pour les multi-employeurs, mauvaise gestion des Congés Payés, des heures supplémentaires ; ✓ Etablir une paie pour une personne non salariée de l'association	✓ Règlement intérieur et statut du personnel ; ✓ Contrat de travail ; ✓ Liste du personnel, bulletin de paie ; contrat de travail.	✓ Oui ; ✓ Oui ; ✓ oui
Le cycle du contrôle interne			
Choisir les fournisseurs	Demande de trois factures Pro forma et comparaison, rapprochement tarif prévu et facturation ; délégation en fonction du montant aux différentes instances	Manuel de procédures	partiellement
Adapter les achats avec les besoins	✓ Vigilance du SE. Budgets par rubrique ; ✓ Achats par anticipation en fonction de l'activité prévue ; ✓ Protection physique (gardien...), Titres de paiement en lieu sécurisé...	✓ Budget convention de financement ; ✓ Plan des approvisionnements ; ✓ Coffre fort	✓ Oui ; ✓ Non ; ✓ Oui.
Paie	Analyse des comptes tiers par le service comptable	Lettrage des comptes	Oui
Protection physique des achats de matières sensibles	Analyse budgétaire mensuelle	Comparaison budgétaire	Oui
Recours aux prestataires / intervenants	✓ Existence de contrats de prestation validé par le SE, avec pénalité financière en cas de non exécution ; ✓ Le SE ne signe le chèque que si la facture est là.	✓ Contrat de prestation de service ; ✓ Liasses comptables.	✓ Partiellement ; ✓ Partiellement.

Source : nous-mêmes à partir de Mallen

5.1.2. Appréciation de risque de défaillance

Les informations recueillis nous permet d'apprécier le risque, qui dans sa réalisation a un impact sur la vie du Projet. La probabilité est la chance de réalisation du risque qui a un impact. L'ampleur de l'impact détermine que les conséquences dans la vite du Projet. Ainsi nous présentons les risques possibles dans les cycles clés du Projet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.1.2.1. L'administration de l'association

Tableau 13 : évaluation des risques « administration de l'association »

ACTIVITE	RISQUE INHERENT				
	Risque identifié	Conséquences probables	Impact	Proba- bilité	Poids
Définir les orientations stratégiques	Gestion fortement influencée par une personne	Dégradation de l'association si départ du directeur	Modéré	Faible	Faible
	Ne pas anticiper les évolutions de l'environnement	Perte d'opportunités et remise en cause de la pérennité de l'association	Modéré	Modéré	FORT
Formalisme juridique	Non respect du formalisme juridique (statuts déposés en préfecture, modification statutaire,)	Nullité des décisions, responsabilité civile des dirigeants	Faible	Faible	Faible
Gérer les relations avec les partenaires et les adhérents	Non respect des règles statutaires	Annulation des décisions prises, blocages de l'association	Faible	Faible	Faible
	Perte de confiance	Fragilité de l'association	Faible	Faible	Faible
	Secrétaire Exécutif non contrôlé par le Siège, gestion de fait	Salaires du Secrétaire Exécutif indu, décisions de gestion mauvaises et non contrôlées (investissements, embauche)	Faible	Faible	Faible
Gérer les relations avec les organismes de tutelle et les institutionnels	Perte de confiance	Perte de financements	Faible	Modérée	Faible
Piloter l'association avec les outils (Budgets, situations comptables, compta	Pas détecter des activités en forte perte	Menace de l'équilibre financier de l'association	modéré	Modérée	Modéré
	Ne pas détecter des malveillances ou détournements	Pénal et/ou Financier	modéré	Faible	Faible
Garantir la sécurité des hommes et des actifs	Ne pas respecter les normes de sécurité	Sanctions pénales, pertes financières	Faible	Faible	Modéré
	absence d'assurance pour perte et vol	Cout financier des mises en responsabilité.	FORT	modéré	FORT
Système info : garantir la sécurité du réseau	Malveillance, intrusion dans le système informatique	détérioration du SI, perte de données	modéré	Faible	Faible
Gérer la trésorerie	Non anticipation des besoins	Cessation de paiement	modéré	Faible	Faible

Source : nous-mêmes à partir de Mallen³

³ <http://www.crcclyon.fr/RISQUES/index.htm>

5.1.2.2. La diffusion de l'information financière

Tableau 14 : identification et analyse des risques sur la diffusion de l'information financière

ACTIVITE	RISQUE INHERENT				
	Risque identifié	Conséquences probables	Impact	Proba-bilité	Poids
Garantir le respect des règles en vigueur	Commettre une infraction aux codes et lois (comptable, présentation, fiscal, juridique ...)	Amendes	Faible	Modérée	Faible
Garantir le respect des règles fiscales	Non fiscalisation à tort	L'association n'applique pas à tort la fiscalisation. Risque de redressement	Modéré	élevée	FORT
	Mauvaise application de la fiscalité (TVA, TP,IUTS)	L'association applique mal la fiscalité. Risque de redressement	Modéré	élevée	FORT
Assurer le correct traitement des données financières	Immobilisations : ne pas sortir des immobilisations du listing	Majoration des bases de taxe professionnelle. Risques de vols de matériels sensibles	Faible	Faible	Faible
	Ne pas amortir une immobilisation à compter de la date de mise en service	Sur ou sous amortissement. Risque de rejet déductibilité fiscale. Risque de rejet de l'amortissement par la tutelle	Faible	Faible	Faible
	Confusion immobilisation - charge	Non respect des règles comptables. Reprise de subventions accordées	Faible	Faible	Faible
	Mauvaise imputation des charges pour respect des budgets	Reprise de subvention accordée	Modéré	Modérée	Modéré
	Ne pas facturer une prestation	Prestations réalisées et non facturées	Faible	Faible	Faible
	Trésorerie : détournement, fraude	Perte financière	Faible	Faible	Faible
	Trésorerie : détournement de virements	Perte financière	Faible	Faible	Faible
Garantir l'intégrité des données de gestion	Fraude : maquillage de détournement dans les comptes	- Perte financière - Condamnation	Faible	Modérée	Faible
	Tableau de bord erroné	Prendre la mauvaise décision	Faible	Faible	Faible

Source : nous-mêmes à partir de Mallen

5.1.2.3. Le cycle des achats

Tableau 15 : identification et analyse des risques du cycle achats

ACTIVITE	RISQUE INHERENT				
	Risque identifié	Conséquences probables	Impact	Proba- bilité	Poids
Choisir les fournisseurs	absence d'appel d'offre pour les marchés importants	Pertes financières voire pertes de confiance suite à des contrôles des inspections générales	Modéré	modérée	Modéré
Adapter les achats avec les besoins	Achats non adaptés par rapport aux besoins	Pertes financières	Faible	Faible	Faible
	Manque de fournitures par rapport aux besoins	Ne pas pouvoir assumer les missions	Faible	Faible	Faible
	Fraude	Perte financière, condamnation	Modéré	Faible	Faible
Cut off	Erreur dans les charges d'exploitation ou les charges externes	Image non fidèle	Modéré	Faible	Faible
Païement	Double règlement Absence de règlement Avoirs non imputés	Perte financière	Faible	Faible	Faible
Protection physique des achats de matières sensibles	Vols	Perte de patrimoine	Faible	modérée	Faible
Recours aux prestataires / intervenants	Non exécution de la prestation	Perte financière sur un contrat non assuré	Faible	Faible	Faible
	Pas de numéro IFU du prestataire	Requalification en travail dissimulé et redressement retenu à la source	Modéré	modérée	Modéré

Source : nous-mêmes à partir de Mallen

5.1.2.4. Le management du Projet

Tableau 16 : identification et analyse des risques du cycle de management

ACTIVITE	RISQUE INHERENT				
	Risque identifié	Conséquences probables	Impact	Proba-bilité	Poids
Trouver les compétences	Erreurs techniques, erreurs dans le travail, mauvaise relation usagers	Manque de productivité, manque de qualité, perte de confiance	Modéré	Faible	Faible
	Sous-effectif par rapport aux besoins	Destabilisation du personnel Perte en qualité des productions	Modéré	Faible	Faible
	Intégration des personnes en contrat aidé	Problème de continuité de l'exploitation	FORT	Modérée	FORT
	Effectifs pléthoriques par rapport aux besoins	Surcouts , démotivation du personnel	Modéré	Faible	Faible
Former	Mauvaise qualité du travail, missions mal assumées	Perte des missions, surcoûts	Modéré	Faible	Faible
	Mauvaise comptabilisation des prises en charges par les organismes collecteurs	Minoration des produits (oubli de PAR) ou majoration de produit (surestimation de PAR)	Modéré	Faible	Faible
Motiver	Erreurs techniques, déclarations erronées, mauvaise relation clients	Manque de productivité	Modéré	Faible	Faible
Gérer les relations avec les instances représentatives des salariés	Non respect du droit du travail et de la convention collective	Requalification des licenciements à venir, risque prud'homal	Fort	Faible	Modéré
Respecter les règles du droit du travail et de la convention collective Etablir les paies	Décision licenciement non prise par les instances habilitées (directeur au lieu du Conseil Administration, sauf délégation de pouvoir)	Requalification des licenciements à venir, risque prud'homal	Fort	Faible	Modéré
	erreur sur les paies, notamment pour les multi-employeurs, mauvaise gestion des Congés Payés, des heures supplémentaire	Litige prud'homme. Redressement URSSAF, passif latent de congés à payer, d'heures supplémentaires, d'heures de DIF	Modéré	Faible	Faible
	Etablir une paie pour une personne non salariée de l'association	Condamnation pour travail dissimulé, détournement de fonds	Modéré	Faible	Faible

Source : nous-mêmes à partir de Mallen

5.1.2.5. Le risque de contrôle

Tableau 17 : identification et analyse des risques de contrôle

Activité	RISQUE DE CONTRÔLE		
	Contrôle interne souhaitable	Evaluation du contrôle	Risque résiduel
Choisir les fournisseurs	Demande de trois factures Pro forma et comparaison, rapprochement tarif prévu et facturation ; délégation en fonction du montant aux différentes instances	peu fiable	modéré
Adapter les achats avec les besoins	Vigilance du SE. Budgets par rubrique	peu fiable	modéré
	Achats par anticipation en fonction de l'activité prévue	fiable	Faible
	Protection physique (gardien...), Titres de paiement en lieu sécurisé...	fiable	Faible
Paieement	Analyse des comptes tiers par le service comptable	fiable	Faible
Protection physique des achats de matières sensibles	Analyse budgétaire mensuelle	fiable	Faible
Recours aux prestataires / intervenants	Existence de contrats de prestation validé par le SE, avec pénalité financière en cas de non exécution.	peu fiable	modéré
	Le SE ne signe le chèque que si la facture est là	peu fiable	modéré

Source : nous- mêmes à partir de Mallen

L'identification et l'analyse des risques nous permettent de connaître les risques et d'y faire face. La survenance de ces risques affecte les états financiers. Si l'impact du risque est élevé, cela peut entraîner des anomalies significatives dans les états financiers. Les anomalies sont moins significatives quand l'impact est modéré ou faible.

Selon l'ISA 315, l'évaluation des risques permet à l'auditeur d'identifier les contrôles qui sont susceptibles de prévenir, détecter et de les corriger.

Une fois les risques identifiés, il appartient au dirigeants de les corriger et de veiller à la révision de ces risques.

Toujours selon l'ISA 315 « au cours de l'audit, des informations qui diffèrent de manière importante de celles sur lesquelles l'évaluation des risques a été initialement fondée, peuvent venir à la connaissance de l'auditeur ».

5.2. Les réponses aux risques identifiés

En application de la norme ISA 330, l'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre les réponses globales pour répondre aux risques. Les risques seront testés dans le chapitre sur l'évaluation du contrôle interne.

Ce chapitre nous a permis de connaître que le Projet FAUDEB, son environnement, et son système de contrôle interne. C'est l'occasion pour nous, dans le cadre de cette mission d'évaluer l'ampleur des risques.

Les risques ainsi présentés ne représentent pas l'ensemble des risques que connaît le Projet. Ces sont les risques qui ont été identifiés lors de nos travaux. Il appartient ainsi au Projet d'approfondir l'évaluation des risques et de veiller à leur mis à jour.

En outre, l'évaluation du risque est un élément indispensable à l'évaluation du contrôle interne. Cette évaluation du contrôle interne sera l'objet du chapitre suivant.

CHAPITRE 6 : EVALUATION DU RISQUE DE DEFAILLANCE DU CONTROLE INTERNE DU PROJET FAUDEB

La gestion du dispositif de maîtrise des risques et du contrôle interne constitue l'enjeu capital des entreprises et plus particulièrement des projets et programmes.

De la planification, à l'exécution de la mission d'audit, l'évaluation du contrôle interne est l'un des objectifs. Le risque de défaillance du contrôle interne engendre les anomalies de façon significative dans les états financiers. En effet, l'évaluation du risque permet de mesurer son impact sur l'objectif du projet.

Il incombe à la coordination du projet de créer et de maintenir un système de contrôle interne. En assumant cette responsabilité, le Secrétariat Exécutif de l'AFAUDEB doit, dans ses estimations et ses jugements, évaluer les avantages escomptés et les charges y afférentes qu'implique l'application des règles et des procédures du système de contrôle interne. Le système de contrôle interne a pour but de fournir à la direction, non pas une assurance absolue, mais raisonnable que son patrimoine est protégé.

L'étude sur la gouvernance des dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne parue dans la revue « audit Committee News » N°5 du mois d'Avril 2011, montre qu'un quart des groupes du CAC 40 a mis en place un comité des risques avec pour objectifs de finir les axes de la politique de gestion des risques et d'examiner la méthodologie d'identification des risques.

Ce chapitre sera consacré dans un premier temps à la description des procédures. A travers cette partie, nous allons décrire comment sont les procédures de maîtrise du risque de défaillance du contrôle. Après la description de ces procédures, la seconde partie sera consacrée à l'appréciation des dispositifs de maîtrise du risque de défaillance du contrôle interne. Enfin, nous terminerons par l'évaluation des risques de défaillance du contrôle interne suivi des recommandations.

6.1. Description des procédures existantes

Les procédures du Projet FAUDEB ne présentent pas tous les cycles comme celui des sociétés. Nous nous contenterons de décrire les cycles existants et si nécessaire faire des recommandations pour la mise en place d'autres cycles.

6.1.1. La procédure de gestion du personnel

Hormis le contrat du Coordonnateur engagé par le siège de l'Association, les contrats des autres agents sont régis par le code de travail du Burkina Faso. A ce titre, les dossiers du personnel sont conservés par le comptable et contiennent entre autres, les documents administratifs et civils de tous les employés.

6.1.1.1 les salaires

Le personnel du Projet est classé et rémunéré selon la classification des Projets et Programme de l'ADAP-Siège au Burkina. Les augmentations de salaire suivent un rythme annuel régulier de 2% du salaire de base.

Les salaires sont préparés par le secrétaire comptable chaque mois et soumis à la signature du Coordonnateur. Les salaires sont virés avant le 27 de chaque mois dans les comptes respectifs des employés.

6.1.1.2. Les missions et déplacements

Les frais de mission couvrent les frais d'hébergement et de restauration et concernent les agents en déplacement de plus de 50 kilomètres (Km) de leur lieu de résidence. Les taux de rémunération des frais de mission sont fixes selon les taux définis par le Projet.

L'agent perçoit 75% de ces perdiems avant le départ de la mission et le reste deux jours au plus tard après le retour de la mission.

A défaut d'utiliser le véhicule du projet pour le déplacement, les frais de transport sont remboursés à 100 FCFA/ Km pour les véhicules et de 50 FCFA/Km pour les motos. Le déplacement par transport en commun est remboursé sur présentation du ticket de transport.

6.1.1.3. L'arrêt du contrat de travail

Les modalités d'arrêt et de suspension du contrat sont régies par la loi N°0033-2004/AN du 14 septembre 2004, portant code du travail du Burkina Faso.

A la fin du Projet, le secrétaire comptable établit la liste exhaustive de tous les agents contractuels aux fins de liquider les indemnités de fin de contrat. Peuvent bénéficier de ces indemnités, les agents ayant au moins une année d'ancienneté.

Pour les congés et les cas de maladie, le personnel est soumis aux dispositions du code de travail.

6.1.2. La procédure gestion des achats

Les tableaux ci-dessus résument la procédure de la gestion des achats

❖ Tableau 18 : Acquisition des immobilisations

Montant (M)	Autorisations
$M < 5000 \leq 100.000$	Accord oral du coordonnateur ou de son remplaçant
$M > 100.000 < 1\,000\,000$	Deux factures pro forma et choix du coordonnateur ou de son remplaçant du fournisseur
$M > 1.000\,000$	Trois factures pro forma et approbation en commission interne.

Source : nous-mêmes à partir du manuel de Procédure du Projet (2007 : 13)

❖ Tableau 19 : Biens de services

Montant	Autorisations
$M > 100.000 < 1\,000\,000$	Deux factures pro forma et choix du coordonnateur ou de son remplaçant du fournisseur
$M > 1.000\,000$	Appel d'offres et approbation en commission interne.

Source : nous-mêmes à partir du manuel de Procédure du Projet (2007 :13)

La commission interne est composée de :

- coordonnateur ou son remplaçant ;
- le Secrétaire comptable ;
- le chargé d'appui conseil ;
- une personne ressource sur invitation.

Les achats sont faits en hors taxes et hors douanes.

6.1.3. La procédure de gestion des stocks et des immobilisations

Elle comprend les consommables et les immobilisations.

6.1.3.1. Les stocks (consommables)

Les consommables se composent de :

- les bons de carburant ;
- les fournitures de bureau ;
- les produits d'entretien ;
- le petit matériel et outillage.

Le secrétaire comptable est chargé de la gestion des consommables. A ce titre, il est chargé de réceptionner et d'enregistrer les entrées et les sorties.

6.1.3.2. Les immobilisations

Sont considérées comme immobilisations, les biens dont le prix d'acquisition excède 25 000 FCFA et dont la durée de vie définie sur le plan fiscal dépasse trois ans. Les principes de gestion des immobilisations sont les suivants :

- toutes les immobilisations sont immatriculées et enregistrées sur le registre dès leur réception ;
- certaines immobilisations doivent être assurées (véhicules et motos) ;
- l'entretien des bâtiments et matériel de bureau et informatique est assuré par le personnel du Projet avec l'assistance d'un prestataire de service ;
- le suivi des dates d'expiration pour le renouvellement des contrats.

Le chauffeur est responsable de la gestion du parc automobile.

6.1.3.3. L'inventaire des consommables et des immobilisations

Le secrétaire comptable élabore à chaque fin de trimestre, un inventaire du stock des consommables. Par rapport au stock restant, il fait une proposition de commande, et soumet au coordonnateur pour signature conformément à la procédure décrite ci-dessus.

Un inventaire annuel est fait chaque année pour l'établissement des comptes du Projet. L'inventaire annuel concerne également les consommables et les biens meubles et immeubles. Les écarts entre les soldes théoriques et physiques sont expliqués. Le rapport d'inventaire est soumis au Coordonnateur pour approbation.

6.1.4. La procédure de gestion de la comptabilité et de la trésorerie

6.1.4.1. La gestion de la comptabilité

Le Secrétaire comptable est chargé du suivi du plan budgétaire et comptable. A ce titre, il est en relation avec les fournisseurs, les institutions financières et les prestataires de services.

Pour la compatibilité, le Secrétaire comptable est chargé de la vérification et de l'enregistrement des pièces comptables dans les différents journaux. Il est également chargé du suivi budgétaire et de la justification des fonds auprès des bailleurs de fonds.

Comme outils de travail, il dispose d'un plan comptable, des journaux et d'un plan budgétaire.

Le plan budgétaire est basé sur le budget initial du financement approuvé par l'ADAP-siège.

A chaque ligne budgétaire est attribué un montant budgétaire selon le budget approuvé.

Les dépenses sont engagées sur la base du budget.

6.1.4.2. La gestion de la trésorerie

La gestion de la trésorerie est basée sur le plan prévisionnel de trésorerie et de la programmation mensuelle des dépenses.

Le suivi de ce plan de trésorerie se fait conjointement avec le coordonnateur qui renseignera la comptabilité de l'évolution de l'exécution des commandes. Les écarts importants font l'objet d'information au Coordonnateur pour que des mesures correctives soient prises.

Un compte bancaire au nom du Projet est ouvert à l'ECOBANK Burkina et est signé conjointement par le coordonnateur et le Secrétaire comptable.

a) Règlements des fournisseurs

Les fournisseurs sont payés en espèce ou par chèque après réception des factures. Les factures sont contrôlées par le SC avant l'autorisation du paiement. Les factures dont le montant est supérieur à cinquante mille (50.000) FCFA sont payées par chèque après autorisation du Coordonnateur. Les factures sont rapprochées du bon de commande, de la lettre de commande ou de marché. Les factures sont immédiatement comptabilisées en charges après leurs paiements.

b). La banque

Les factures réglées par chèque portent les références du chèque. Elles sont ensuite signées par le fournisseur précédée de la mention « acquittée le... ». Le dossier est rangé au niveau de sa trésorerie après vérification par le SC.

A la fin de chaque mois, le SC procède à un rapprochement bancaire afin de dégager les suspens.

c). La Caisse

La caisse fonctionne de la manière suivante :

- arrêt de caisse chaque soir ;
- arrêt de caisse chaque mois sous la responsabilité du SC ;
- contrôles inopinés opérés au moins une fois par mois par le coordonnateur ;
- arrêt de caisse avant chaque renouvellement ;
- contrôle de la caisse « menues dépenses » tenue par la secrétaire.

Les règlements des dépenses inférieures à cinquante mille (50.000) FCFA s'effectuent selon le circuit suivant :

- le SC décide si la dépense est justifiée dans le cadre du Projet et ordonne l'achat ;
- les avances lui sont justifiées par une pièce dûment justifiée et marquée « livré et payé ».
- le SC enregistre la dépense dans son brouillard.

Pour les dépenses supérieures à cinquante mille (50.000) FCFA, il doit obtenir l'autorisation du Coordonnateur.

❖ Le contrôle de la caisse

Les mêmes diligences de contrôle des états de rapprochement bancaires sont appliquées au contrôle de la caisse.

Les étapes suivantes sont observées :

- effectuer le décompte des espèces en caisse ;
- rapprocher les pièces justificatives de sorties et des entrées pour s'assurer de leur concordance et de leur régularité ;
- pointer les pièces avec les inscriptions au brouillard ;
- s'assurer que le report de solde est conforme ;
- déterminer le solde du brouillard ;
- comparer le solde physique avec le solde théorique.

Les bons de caisse et les dépenses non éligibles au Projet font l'objet d'un détail et des explications sont demandées au SC.

❖ la sécurité

Le Projet dispose d'un coffre fort où sont conservés :

- les chèquiers vierges et ceux déjà épuisés ;
- les cassettes de sauvegarde de la comptabilité ;
- les espèces de caisse ;
- les bons de carburant.

Enfin, les pièces comptables de caisse sont comptabilisées et enregistrées dans le logiciel sage 100.

❖ Les demandes de décaissements

Les transferts des fonds se font trimestriellement en conformité avec les plans de travail et le budget annuel préalablement approuvés par l'ADAP-siège.

Pour permettre au siège d'apprécier les demandes de transfert de fonds, les documents suivants doivent être joints à la demande signée par le Coordonnateur :

- le bilan financier du trimestre précédent ;
- un plan de trésorerie pour le trimestre concerné ;
- un état de rapprochement du compte bancaire et de caisse.

6.1.5. La procédure de la gestion budgétaire

La fonction gestion budgétaire a pour objectifs de garantir l'exécution de toutes activités et d'éviter les dépassements budgétaires.

Le suivi budgétaire est mensuel et se fait par rubrique budgétaire. Le SC est responsable de la production des situations financières dans les délais prévus qu'il soumet pour contrôle par le SE. Les états financiers sont annuels et bisannuels.

6.2. Appréciation du dispositif de maîtrise des risques de défaillance du contrôle interne

Il s'agit pour nous d'apprécier les contrôles mis par le FAUDEB pour faire face aux risques de défaillance du contrôle interne.

A partir du tableau ci-dessous, nous présentons l'appréciation du risque de défaillance du contrôle interne.

Tableau 20 : appréciation du risque de défaillance du contrôle interne

Risque de défaillance du contrôle interne identifié	Moyens de contrôle du FAUDEB	Appréciation du niveau de couverture du risque
Gestion fortement influencée par une seule personne	Aucun	Inexistant
Menace de l'équilibre financier de l'association	Rapprochement trésorerie et budget	approprié
Absence d'autorisation pour les dépassements budgétaires des activités	Aucun	inexistant
Mauvaise application de la fiscalité (TVA, IUTS,)	Rapprochement comptabilité et déclarations impôts	Approprié
Mauvaise imputation des charges dans les lignes budgétaires	Rapprochement budget et état d'exécution budgétaire	insuffisant
Redressement fiscal pour non respect des retenues à la source	Contrôle des factures et du numéro IFU	insuffisant
Problème de continuité de l'exploitation	Activités rémunératrices	insuffisant
Non respect du droit du travail et de la convention collective	Code de travail et convention collectives	approprié
Factures non justifiées par des pièces probantes (photocopies)	Facture originale acquittée	insuffisant
Dépenses non budgétisées	Aucun	inexistant
Marché de gré à gré	Conditions définis dans le manuel de procédures	insuffisant
Absence d'agent qualifié	Aucun	insuffisant
Non respect des procédures décrites dans le manuel	aucun	inexistant
Non respect des bonnes manières de trésorerie	Double signatures des chèques	insuffisant
Possibilité des dépenses non justifiées par des pièces probantes	Facture exigée	insuffisant
Absence de contrôle des ordres de mission	Rapprochement fiche de perdiems	insuffisant

Absence de suivi de l'utilisation du véhicule	Suivi du carnet de bord	inexistant
Non maîtrise des biens du projet	Inventaires périodiques rapproché au fichier des immobilisations	insuffisant
Non contrôle des dossiers du personnel	Eléments du bulletin comparé au dossier	insuffisant
Non maîtrise des achats informels	Aucun	inexistant
Tâches incompatibles de certains agents	Aucun	Inexistant
Absence de contrôle de l'application des procédures	Aucun	Inexistant
Absence de contrôle inopiné de la trésorerie	Aucun	Inexistant
Absence d'évaluation du personnel	Fiche d'évaluation annuelle	insuffisant
Erreur sur les factures	Calcul arithmétique et comparaison bon de commande	insuffisant
Doublement paiement des factures	Facturé acquittée et Co-signature	approprié
Consommation du carburant à des fins personnelles	Registre du carburant	Insuffisant
Double paiement des factures	Contrôle du chéquier	insuffisant
Non restitution des reliquats sur avance de mission	Imputation compte d'attente/ prise en compte prochaine mission	insuffisant
Absence d'un contrôle interne	Aucun	Inexistant
Absence d'un système de sauvegarde des actifs	Aucun	Inexistant
Absence de sanction prévue dans le manuel de procédure	Aucun	Inexistant

Source : nous-mêmes

L'appréciation du dispositif de maîtrise des risques de défaillance du contrôle interne permet d'évaluer son impact.

Selon ISA 315, l'auditeur doit évaluer les risques et déterminer son importance selon son jugement professionnel. Il s'agira pour nous, pour chaque risque de savoir sa probabilité de réalisation et les conséquences qui en découlent de sa réalisation. L'impact de sa réalisation se résume comme suit :

- ❖ faible (la probabilité de réalisation est faible) ;
- ❖ Modéré (la probabilité de réalisation est faible) ;
- ❖ Fort (la probabilité de réalisation est forte : tend vers un).

6.3. Évaluation des dispositifs de maîtrise du risque de défaillance du contrôle interne

A l'aide d'un tableau, nous allons présenter l'évaluation de la probabilité de la survenance du risque. L'impact peut être fort, modéré et faible.

Elle est forte lorsque les pertes engendré par le projet est énorme. Modéré, lorsque les conséquences sont atténuantes. Par contre faible lorsque les conséquences financières n'ont pas une importance significatives dans les comptes du projet.

Tableau 21 : évaluation de la probabilité de l'impact du risque

Risque de défaillance du contrôle interne identifié	Conséquences	Probabilité	Impacts
Gestion fortement influencée par une seule personne	Dégradation de l'association si départ du SE	Faible	faible
Menace de l'équilibre financier de l'association	Difficulté à assurer les dépenses de fonctionnement	Modéré	modéré
Absence d'autorisation pour les dépassements budgétaires des activités	L'inéligibilité des dépenses	Modéré	faible
Mauvaise application de la fiscalité (TVA, IUTS,)	Redressement fiscale	Modéré	modéré
Mauvaise imputation des charges dans les lignes budgétaires	Reclassement dans les lignes appropriées et dépassement	fort	faible
Redressement fiscale pour non respect des retenues à la source	Payement des amendes fiscales	Faible	faible
Problème de continuité de l'exploitation	Arrêt des activités	Faible	faible
Non respect du droit du travail et de la convention collective	Redressement sociale	Modéré	Faible
Factures non justifiées par des pièces probantes (photocopies)	Dépenses non justifiés auprès du bailleur	Fort	Modéré
Dépenses non budgétisées	Non acceptation des ces dépenses	Faible	Modéré
Marché de gré à gré	Travaux non de qualité	Fort	Faible
Absence d'agent qualifié	Mauvais exécution des tâches	Fort	Faible
Non respect des procédures décrites dans le manuel	Mauvaises exécutions des activités	Modéré	Fort
Non respect des bonnes manières de trésorerie	Tension de trésorerie	Faible	Modéré
Possibilité des dépenses non justifiées par des pièces probantes	Non prise comme dépenses	Modéré	Modéré

Absence de contrôle des ordres de mission	Mission fictive	Modéré	Faible
Absence de suivi de l'utilisation du véhicule	Amortissement accéléré du véhicule	Faible	Faible
Non maîtrise des biens du projet	Perte des biens	Faible	Fort
Non contrôle des dossiers du personnel	Possibilité de redressement/rémunération non justifiée	Modéré	Modéré
Non maîtrise des achats informels	Dépense non économique	Faible	Faible
Tâches incompatibles de certains agents	Possibilité de fraude	Faible	fort
Absence de contrôle de l'application des procédures	Non maîtrise des agents dans leurs activités	Fort	Modéré
Absence de contrôle inopiné de la trésorerie	Les tâches ne sont pas faites au temps voulu	Faible	Faible
Absence d'évaluation du personnel	Personnel non motivé	Faible	Faible
Erreur sur les factures	Perte financière	Modéré	Modéré
Doublement paiement des factures	Perte financière	Faible	Modéré
Consommation du carburant à des fins personnelles	Augmentation exagérée des dépenses du projet/ perte financière	Modéré	modéré
Double paiement des factures	Perte financière	Faible	Modéré
Non restitution des reliquats sur avance de mission	Perte financière	Modéré	Faible
Absence d'un contrôle interne	Actifs non sauvegardé	Modéré	fort
Absence d'un système de sauvegarde des actifs	Fermeture du projet	Faible	Fort
Absence de sanction prévue dans le manuel de procédure	Non application des procédures	Faible	modéré

Source : nous-mêmes

6.3.1 L'échantillon de notre étude

Notre mission d'audit a concerné la période allant du 01 juin 2010 au 30 juin 2012. Sur la base de choix aléatoire et des montants significatifs nous allons dans un premier temps valider les états de rapprochement bancaire. Le choix porte sur quatre mois dont le premier mois de la période et des trois derniers mois de la période sous revue.

Dans un second temps, nous allons à l'aide du brouillard de banque et de caisse valider les dépenses de la période. Dans le cadre de notre échantillon, nous avons sélectionné 42 montants représentatifs de la situation financière dont 32 du côté de la banque et 10 du côté de la caisse (annexe 3).

6.3.2. Résultat de test de procédure

Nous allons à l'aide des questionnaires de test de conformité vérifier l'applicabilité des procédures décrites ci-dessus. La comptabilité du Projet est une comptabilité de trésorerie. Dans le cadre de notre étude, nous allons tester les procédures sur la gestion de la trésorerie. Les tableaux ci-dessous nous donnent les résultats de notre test.

Tableau 22 : test de conformité du cycle de trésorerie

FAUDEB	Programme de travail				10/12/12
Collaborateur:	Cycle Banque Trésorerie				Réf. Dossier travail
SC					
Supervisé:					Date document:
KAF					08/12/12
ETAPES DE CONTROLE	ETENDUE DES CONTROLES	FAIT PAR	REF.	OBSERVATIONS	
BANQUE					
. S'assurer que les rapprochements bancaires sont établis régulièrement sur l'exercice et contrôlés	4 mois dont le dernier mois de la période sous revue	SC		peu Satisfaisant	
. Sélectionner sur les relevés de banque des montants de dépenses et vérifier :	32 montants				
. Le montant avec la pièce de banque,		SC		Satisfaisant	
. L'imputation en comptabilité.		SC		Satisfaisant	
. Le bon à payer ou l'approbation de la dépense,		SC		Satisfaisant	
. L'imputation en comptabilité analytique		SC		non Satisfaisant	
. Les factures sont elles acquittées		SC		Satisfaisant	
CAISSE					
Contrôler la tenue du journal de caisse et s'assurer de:	10 montants				
. L'existence de pièces justificatives à chaque mouvement		SC		Satisfaisant	
. L'inexistence de solde créditeur		SC		Satisfaisant	
. Enregistrement est conforme à la pièce(date; libellé)		SC		Satisfaisant	
. L'imputation en comptabilité analytique		SC		Satisfaisant	
. S'assurer qu'il existe un contrôle périodique					
mensuel		SC		Satisfaisant	
inopiné		SC		non satisfaisant	

Source : nous-mêmes à partir du programme de travail

Conclusion de contrôles

Il ressort de nos contrôles les insuffisances suivantes :

- les états de rapprochement sont faits mensuellement ; cependant les rapprochements sont faits directement à partir du logiciel de comptabilité, ceux-ci ne prennent pas en compte les suspens au niveau de la banque ;
- l'imputation analytique ne respecte pas les codes budgétaires approuvés par le bailleur de fonds
- les contrôles inopinés de la caisse n'ont pas été faits au cours de la période sous revue.

Les autres cycles feront l'objet d'un test de conformité et leurs résultats seront pris en compte dans les recommandations prodiguées au FAUDEB.

6.3.3 Evaluation préliminaire des procédures

Dans cette partie, nous procéderons à l'analyse des procédures. Nous nous baserons sur les questionnaires de contrôle interne (annexe 4) qui sont administrés aux principaux interlocuteurs. Ces questionnaires ont pour objectifs de dégager les forces et les faiblesses du contrôle interne.

6.3.3.1. Les forces du système

L'analyse des résultats de l'évaluation préliminaire des procédures fait ressortir les forces suivantes :

- ❖ le respect de la grille des salaires ;
- ❖ les salaires sont payés à temps ;
- ❖ les frais de missions sont payés à temps réel ;
- ❖ le plan de trésorerie est bien suivi ;
- ❖ les factures sont contrôlées et visées par le premier responsable ;

Comme toute œuvre humaine n'est jamais parfaite, nous avons constatés des faiblesses dans les procédures.

6.3.3.2. Les faiblesses du système

Au cours de nos travaux, nous avons constatés des faiblesses que nous avons portées à la connaissance de l'AFAUDEB. Les constats sont les suivants :

- ❖ absence de certaines pièces originales ;
- ❖ absence de visa sur les ordres de mission ;
- ❖ absence de carnet de bord pour le contrôle du véhicule ;

- ❖ absence d'inventaire physique des immobilisations à la fin de chaque année ;
- ❖ absence de certaines pièces administratives (extrait de naissance des enfants, certificat de mariage) dans le dossier du personnel ;
- ❖ cumul des fonctions incompatibles du secrétaire comptable ;
- ❖ non respect des codes budgétaires ;
- ❖ absence d'appels d'offre à concurrence pour les achats ;
- ❖ inadaptation de la fiche des états de rapprochement bancaire tirée à partir du logiciel ;
- ❖ présence de factures internes dans la comptabilité ;
- ❖ absence de contrôle inopiné de la caisse menue dépense.

6.3.4. Test de permanence

Les travaux sur le test de permanence sont consignés dans l'annexe N°5

6.3.5. Evaluation finale du contrôle interne

L'évaluation finale consiste à vérifier réellement les constats (forces et faiblesses) décrits ci-dessus. Nous constaterons ceux qui sont réellement appliqués, partiellement appliqués et non appliqués.

6.3.5.1 Les forces mises en œuvre

Les constats faits, nous permettent de dire que l'AFAUDEB, malgré sa petite taille possède une force importante quant à la mise en œuvre du contrôle interne. Parmi les forces, nous pouvons distinguer entre autres :

- ❖ Toutes les pièces justificatives sont contrôlées et visées par le Coordonnateur

Nous avons constaté que le Coordonnateur ne dispose pas assez son temps de travail, cependant, il parvint à contrôler toutes les pièces de dépenses du Projet avant le paiement ou au moment du paiement.

- ❖ Les chèques ont une double signature (SE et SC)

Le système de double signature des chèques est un moyen efficace pour éviter qu'une seule personne n'abuse des biens du Projet. Si une dépense n'entre pas dans le cadre du Projet (dépense personnelle), le SC refuse de matérialiser sa signature et explique le bien fondé de son action.

❖ Une bonne gestion du carburant

Malgré les outils peu obsolètes, le carburant est géré de façon rigoureuse. A titre d'exemple, le système de bon de carburant constate la sortie en valeur mais ne constate pas la consommation réelle de l'agent. L'AFAUDEB suit la consommation en valeur et en quantité de chaque agent.

❖ Le respect de la grille des salaires

Tous les agents ont un contrat et leur rémunération est conforme à la grille salariale établie par le Projet. La bonne prise en charge du personnel permet au Projet de stabiliser les agents. Ceci- permet d'atteindre les résultats escomptés. De même, les salaires sont virés à temps grâce à une bonne planification de la trésorerie.

❖ Le plan de trésorerie est bien suivi

La trésorerie de l'AFAUDEB est bien suivie et des réunions mensuelles permettent de faire une bonne planification des activités et des dépenses.

6.3.5.2 Les faiblesses non encore corrigées

Malgré les forces constatées ci-dessus, l'AFAUDEB doit relever les défis sur certains aspects de son système. Ces faiblesses constatées dans l'évaluation préliminaire en théorique et constatées également dans la pratique feront l'objet d'un suivi des recommandations et la formulation des nouveaux points de recommandations.

Cette partie sera développée dans les lignes qui suivent.

6.4. Suivi et recommandation

Dans le cadre de notre mandat, nous avons le devoir de suivre les recommandations antérieures et de faire des recommandations par rapport à l'évaluation du contrôle interne.

6.4.1. Suivi de recommandations antérieures

Le suivi de la mise en application des recommandations antérieures est indiqué dans le tableau suivant :

1) Nécessité de former le chargé d'appui conseil, le Secrétaire Exécutif ainsi que l'animatrice à la tenue d'un système minimum de trésorerie.

Recommandations formulées	Etat de mise en œuvre au 10/11/2012	Commentaires du FAUDEB
Former le chargé d'appui conseil, le Secrétaire Exécutif ainsi que l'animatrice à la tenue d'un système minimum de trésorerie	Non appliqué	Des dispositions seront prises pour que cette formation puisse se tenir avec l'accord du bailleur, puisque n'étant pas budgétisée.

2) Nécessité de plafonner le solde de la caisse à 200 000 FCFA

Recommandations formulées	Etat de mise en œuvre au 10/11/2012	Commentaires du FAUDEB
Que le solde de la caisse soit plafonné à 200 000 FCFA	Non appliquée	Cette recommandation n'a pas été appliquée compte tenu de la nature des activités que mène l'Association (par exemple l'approvisionnement de la caisse pour des activités imminentes ou en attente des pièces justificatives...). Des efforts seront faits pour réduire ce solde toutes les fois que cela est possible.

3) Nécessité de privilégier les règlements par chèques que par espèces

Recommandations formulées	Etat de mise en œuvre au 10/11/2012	Commentaires du FAUDEB
Privilégier les règlements par chèque	La situation reste toujours la même qu'en 2010	Cette recommandation n'est pas totalement appliquée compte tenu de la nature des activités que mène l'Association (par exemple, les achats effectués dans des zones rurales où il n'existe pas d'institution financière, certains prestataires n'ayant pas de carte nationale d'identité pour toucher leur chèque préfèrent être payés en espèces). Ce qui entraîne le paiement en espèces quelques rares fois. Nous fournirons plus d'effort pour l'application de la présente recommandation.

4) Application partielle du manuel de procédures administratives et financière

Constat	Risques	Recommandations formulées	Etat de mise en œuvre au 10/11/2012
Un manuel de procédures administratives et financières existe depuis novembre 2007 est partiellement appliqué	Le contrôle est insuffisant	Le manuel de procédures doit être appliqué dans toute sa rigueur afin de permettre une relecture permettant d'apporter les corrections nécessaires	Non appliquée

6.4.2. Nouvelles recommandations

Au cours de nos contrôles, les faiblesses constatées dans l'évaluation préliminaire et dans l'évaluation finale qui ne sont pas corrigées font l'objet de recommandations. Ces recommandations sont structurées en constats, risques/conséquences et la recommandation même.

DEFAILLANCES	CONSTATS	RISQUE/CONSEQUENCE	RECOMMANDATIONS
Absence des documents probants pour certaines dépenses	Les documents originaux correspondants à certaines dépenses n'ont pas été mis à notre disposition. Ces dépenses ont été justifiées par des documents photocopiés	- impossibilité de s'assurer de la comptabilisation réelle de la dépense ; - risque de dépenses non justifiées ; - etc.	Conserver et utiliser les originaux des documents pour justifier les dépenses effectuées.
Absence de visa sur les ordres de mission et de rapports de mission	Les ordres de mission ne sont pas visés par la structure d'accueil ou les autorités compétentes. Il ressort également l'absence de rapports de mission lors du retour du missionnaire.	- impossibilité de vérifier le déplacement de l'agent et de s'assurer réellement de la réalisation effective de la mission ; - impossibilité de savoir si l'objectif de la mission est atteint	Les agents en déplacement doivent faire viser leur ordre de mission par la structure d'accueil ou par les autorités compétentes du lieu de la mission et produire des rapports au retour de leur mission dans un délai raisonnable
Absence de carnet de bord pour les véhicules	le parc automobile ne dispose pas de carnet de bord.	- impossibilité de contrôler l'utilisation et l'entretien des véhicules ; - difficultés de contrôler les dépenses de réparation de véhicules ; - absence de contrôle dans l'utilisation des véhicules.	Mettre à la disposition des chauffeurs des carnets de bord qui doit le remplir à tout moment.
Absence d'inventaire physique des immobilisations du projet à la fin de chaque phase du projet	l'absence d'un inventaire physique des immobilisations acquises dans le cadre du projet au 30/06/2012	- difficulté de gestion des immobilisations acquises ; - impossibilité de contrôler l'existence physique des immobilisations ; - risque de perte et de vols des immobilisations appartenant au Projet	Inventorier les immobilisations à la fin de chaque phase ou périodiquement

DEFAILLANCES	CONSTATS	RISQUE/CONSEQUENCE	RECOMMANDATIONS
Absence de mise à jour des dossiers du personnel	Certaines pièces des agents sont absentes dans leurs dossiers (extrait d'acte de naissance des enfants, certificat de mariage, etc).	- risque de redressement en cas de contrôle fiscal ; - impossibilité de vérifier la réalité des abattements pour les charges familiales ; - non-respect de la législation en vigueur.	compléter les dossiers du personnel avec les documents manquants.
Cumul de fonctions incompatibles du secrétaire comptable	Le secrétaire comptable cumule à lui seul plusieurs fonctions incompatibles à savoir : - faire les commandes de biens et services avec l'autorisation du coordinateur, réceptionner les livraisons ; - établir les chèques pour les règlements ; - gérer la caisse menue dépense et procéder au règlement ; - gérer le personnel.	- risque d'erreurs sur les comptes ; - risque de fraude et de détournements ; - risque sur la continuité des activités de l'association	Séparation des tâches qu'accomplit le secrétaire comptable
Besoins en renforcement des capacités des agents	Les agents administratifs et financiers ne bénéficient pas de renforcement de capacités	Mauvaise pratique de gestion	Renforcer la capacité des agents par la formation
Non-respect des codes budgétaires	Non-respect des codes budgétaires	- dépassement sur certaines lignes budgétaires ; - difficultés d'analyse des lignes budgétaires	respecter les codes budgétaires conformément au budget initial.

DEFAILLANCES	CONSTATS	RISQUE/CONSEQUENCE	RECOMMANDATIONS
Outils de gestion du carburant inadéquats	Les outils de gestion du carburant ne permettent pas de faire un contrôle des soldes au jour le jour	Difficulté de vérifier les soldes pendant la période sous revue	Améliorer les outils de gestion du carburant
Absence d'appels d'offre en concurrence pour les achats	Absence de mise en concurrence d'au moins trois fournisseurs pour les achats de biens et services.	▪ non application du manuel de procédures ; ▪ absence de rationalisation dans les achats	Faire appel à la concurrence afin de sélectionner les offres les plus avantageuses
L'inadaptation de la fiche des états de rapprochement bancaire tirée à partir du logiciel	Les rapprochements sont faits à partir du logiciel de comptabilité. Le résultat de ce rapprochement ne permet pas de constater les opérations en suspens	▪ impossibilité de suivre les suspens bancaires ; ▪ impossibilité de contrôler les états de rapprochement bancaire ; ▪ risque d'erreurs	Faire les états de rapprochement avec le tableur Excel
Présence de factures internes pour certains achats	Les achats avec les fournisseurs du secteur informel sont justifiés par des factures internes.	▪ impossibilité de s'assurer de l'effectivité de l'achat ; ▪ risque de non fiabilité des états financiers ; ▪ risque de non exhaustivité des dépenses dans le tableau emplois ressources ; ▪ etc.	Prendre les mesures nécessaires pour obtenir les documents justificatifs pour les achats avec les fournisseurs du secteur informel
Nécessité de faire des imputations analytiques sur le logiciel sage	L'AFAUDEB utilise une comptabilité générale. L'utilisation de la comptabilité générale ne permet pas d'extraire directement les états financiers. Un travail extra comptable est fait par le comptable à partir du journal de banque et de caisse	▪ non exhaustivité des opérations ; ▪ fiabilité des états financiers.	Utiliser une comptabilité analytique qui lui permette d'établir directement les états financiers à partir de la comptabilité analytique

6.4.3. Exécution des nouvelles recommandations

Le tableau ci-dessus présente la synthèse des recommandations, la responsabilité de chaque agent dans sa mise en œuvre, le période de mise en œuvre et les moyens de contrôles.

Tableau 23 : tableau de mise en œuvre des recommandations

Recommandation	Responsabilité	Délai de mise en œuvre	Moyens de contrôles
1) Nécessité de former le chargé d'appui conseil, le Secrétaire Exécutif ainsi que l'animatrice à la tenue d'un système minimum de trésorerie	SE	court et moyen terme	certificat de formation, attestation de formation
2) Nécessité de plafonner le solde de la caisse à 200 000 FCFA	comptable	immédiat	note de service
3) Nécessité de privilégier les règlements par chèques que par espèces	comptable	immédiat	relevé bancaire, caisse
4) Application partielle du manuel de procédures administratives et financière	tout le personnel	court et moyen terme	manuel de procédures
5) Absence des documents probants pour certaines dépense	comptable	immédiat	factures originales
6) Absence de visa sur les ordres de mission et de rapports de mission	tout le personnel	immédiat	ordre de mission visé
7) Absence de carnet de bord pour les véhicules	chauffeur	immédiat	carnet de bord à jour
8) Absence d'inventaire physique des immobilisations du projet à la fin de chaque phase du projet	comptable	court et moyen terme	rapport d'inventaire
9) Absence de mise à jour des dossiers du personnel	comptable	immédiat	dossier du personnel
10) Cumul de fonctions incompatibles du secrétaire comptable	SE	court et moyen terme	fiche de poste

Recommandation	Responsabilité	Délai de mise en œuvre	Moyens de contrôles
11) Besoins en renforcement des capacités des agents	SE	court et moyen terme	attestation de formation
12) Non-respect des codes budgétaires	comptable	court et moyen terme	tableau d'exécution budgétaire
13) Nécessité d'améliorer les outils de gestion du carburant	comptable	court et moyen terme	nouveaux outils
14) Absence d'appels à la concurrence pour les achats	SE/comptable	court et moyen terme	marchés et contrats
15) L'inadaptation de la fiche des états de rapprochement bancaire tirée à partir du logiciel.	comptable	immédiat	rapprochement bancaire
16) La présence de factures internes pour certains achats	comptable	immédiat	factures extérieurs
17) Nécessité de faire des imputations analytiques sur le logiciel sage	comptable	immédiat	journaux auxiliaires

Source : nous-mêmes

Conclusion

L'évaluation du contrôle interne est l'un des points importants de notre mission. En effet l'évaluation du contrôle interne ne joue pas sur l'opinion de l'auditeur, cependant un système de contrôle interne faible présente un risque pour l'auditeur, que pour le Projet.

Ce chapitre nous a permis de connaître les forces et les faiblesses du système de contrôle interne. C'est également l'occasion d'évaluer les risques de défaillance du contrôle interne. La défaillance du contrôle interne présente ainsi des risques et des conséquences pour le Projet.

CONCLUSION GENERALE

CONCLUSION GENERALE

La faillite de nombreuses organisations est souvent due à la mauvaise gestion de leur patrimoine. Cela est lié au fait que les procédures de contrôle mises en place pour la sauvegarde du patrimoine sont devenues obsolètes, inadaptées ou sont souvent non appliquées dans les organisations. Le système de contrôle interne permet donc de mieux gérer et de bien sauvegarder le patrimoine des entreprises.

Dans le cadre de notre étude, nous avons choisi de déterminer et d'évaluer le risque de défaillance du système de contrôle interne appliqué au projet. Ceci nous a conduits à étudier le projet dans sa globalité et à mener un audit sur son processus financier.

La défaillance du contrôle interne d'une organisation est un sujet qui nécessite une attention particulière de la part des gestionnaires d'entreprise car la survie de l'entreprise peut en dépendre. Il existe plusieurs types de risques au sein d'une entité. Nous pouvons distinguer dans le cas de l'audit financier, le risque inhérent, le risque de contrôle et le risque d'audit.

Le Projet FAUDEB, objet de notre analyse est en effet un cadre idéal pour notre étude. Projet issu de l'ADAP de Suisse, l'AFAUDEB dont l'objectif général est l'amélioration de la situation économique, environnementale et sociale des populations bénéficiaires, fonctionne avec peu d'effectifs. Ce qui peut laisser paraître des défaillances en matière de respects des procédures.

L'audit de l'AFAUDEB a permis d'identifier plusieurs défaillances auxquelles, elle est exposée. Certaines de ces défaillances présentent des risques élevés tandis que d'autres présentent un risque moyen ou faible. Une correction de ces défaillances permet au projet de se protéger contre les risques. Il s'agit de :

- la gestion fortement influencée par une personne ;
- le non anticipation des évolutions de l'environnement ;
- la mauvaise application de la fiscalité ;
- les doubles paiements des factures ;
- la présence des factures internes.

Des recommandations ont été formulées tels que :

- le non cumul de fonctions incompatibles du secrétaire comptable ;
- l'application parfaite du manuel de procédures administratives et financière ;
- la fourniture des documents probants pour les dépenses ;

- la présence de factures internes pour certains achats.

La mise en œuvre de ces recommandations contribuera à améliorer la qualité du contrôle interne et à réduire le risque. Elle permet également, si elle est suivie de manière régulière, de résoudre la défaillance ou encore la déficience du contrôle interne.

En effet, le thème abordé sur le risque de défaillance du contrôle interne nous a permis de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises au cours de notre formation.

Au regard des résultats de notre étude, nous pouvons dire que l'objectif général et les objectifs spécifiques sont atteints. Nous avons pu identifier les risques sur le projet et plus particulièrement les risques de défaillance du contrôle interne et d'en formuler des recommandations sur les risques de défaillance.

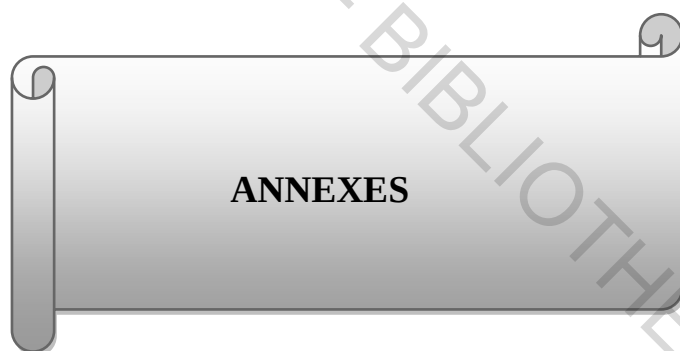
L'évaluation du risque de défaillance du contrôle interne permet à l'auditeur d'orienter sa mission dans sa planification et son exécution.

Par notre étude, nous avons apporté notre modeste contribution à la maîtrise du risque de défaillance du contrôle interne. Elle a été bien accueillie par la structure qui, grâce à l'œil extérieur, permet de se remettre en cause et d'apporter des améliorations.

Nonobstant ces résultats, nous sommes conscients des limites de notre étude. Le risque de défaillance du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit peut être traité de plusieurs manières. Nous avons voulu dans le cadre de cette étude, évaluer le risque de défaillance du contrôle interne pour le Projet.

En effet, les cycles des activités de l'Association sont multiples, dans un temps restreint nous avons pu aborder les domaines qui ont été consignés dans notre étude.

Cependant, nous posons des bases sur les probables études futures qui touchent la responsabilité de l'auditeur : « la responsabilité de l'auditeur face au risque de défaillance du contrôle interne ».



LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme du Projet

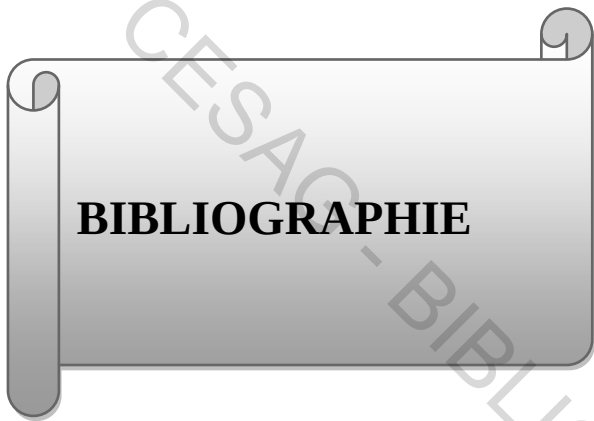
Annexe 2 : Identification et analyse des risques de défaillance

Annexe 3 : Echantillon de notre étude

Annexe 4 : Evaluation préliminaire des procédures

Annexe 5 : Test de permanence et de conformité

CESAG - BIBLIOTHEQUE



BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

1. Ouvrages

1. Ouvrages

- 1- Ahouangansi Evariste (2004), *Audit et révision des comptes*. Edition Mondexperts, Abidjan/ Cotonou, 729 pages.
- 2- Angot Hugues, Fischer Christian et Theunissen Baudouin(2004), *Audit comptable Audit informatique 3^{ème} édition* ; Edition De Boeck Université, Bruxelles, 299 pages.
- 3- ATH, *Expertise comptable – établissements des comptes annuels – les outils : questionnaire et dossier de travail*. Edition centre de librairie et d'éditions techniques, 215 pages.
- 4- Barry Mamadou (2004), *Audit contrôle interne : procédures opérationnelles, comptables et de contrôle à mettre en place dans les entreprises des secteurs public para-public et privé*. Edition la Sénégalaise de l'Imprimerie, Dakar 165 pages.
- 5- Barthelemy Bernard et Courreges Philippe (2004), *Gestion des Risques : méthode d'optimisation globale*. Editions d'organisation, Paris, 473 pages.
- 6- Bernard Frédéric, Remi Gayraud et Laurent Rousseau (2008), *Contrôle interne – concepts, aspects réglementaires, gestion des risques, guide d'audit de la fraude ,mise en place de dispositifs de contrôle permanent, référentiels, questionnaires, bonnes pratiques.....*, 2^{ème} édition Maxima, Paris, 303 pages.
- 7- Bouin Xavier et Simon François-Xavier (2004), *Les Nouveaux Visages du Contrôle de gestion*, 2^{ème} édition. Edition Dunod, 334 pages.
- 8- Collins Lionel (1986). *Audit et contrôle interne*. Edition Dalloz, Paris, 397 pages.
- 9- Collins Lionel et Valin Gérard (1992). *Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^e édition, Editions Dalloz, Paris, 373 pages.
- 10- Curaba Sandra, Jarland Yannick et Curaba Salvatore (2009). *Evaluation des risques - Comment élaborer son document unique ?* Editions Afnor, Paris, 325 pages.
- 11- Gaël Ragot (1995), *le risque de faillite : surveillance et gestion*, Edition Comptables Malesherbes, 239 pages
- 12- Kalika Michel (2005), *le mémoire de master : comment réussir votre projet d'étude*, édition Dunod, Paris, 193 pages.

- 13- Lejeune Gérard et Emmerich Jean-Pierre (2007), *Audit et commissariat aux comptes*, édition Gualino, Paris, 329 pages.
- 14- Maders Henri-Pierre et Masselin Jean-Luc (2004), *Contrôle interne des risques*, éditions d'organisation, Paris, 225 pages.
- 15- Martinet Alain-CH et Silem Ahmed (2000), *Lexique de Gestion*, édition Dalloz, Paris, 454 pages.
- 16- Muller Jean-Louis (1991), *Managers, pourquoi faire compliquer quand on peut faire simple ?*, les éditions d'organisation, Paris, 176 pages.
- 17- OHADA (2002), *Traités et actes uniformes commentés et annotés*, 2^{ème} édition, Juriscope, 960 pages.
- 18- Oilivero Bernard (1986), *Réflexion sur un système d'information comptable*. Edition Economica et sociétés, Paris, 222 pages.
- 19- Pige Benoît (2008). *Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations*. Edition ECONOMICA, Paris 245 pages.
- 20- Sillero Alberto, (2000), *Audit et révision légale. Guide pratique*. Editions Eska, Paris, 192 pages
- 21- Tort Eric (2003), *Organisation et management des systèmes comptables - optimiser les leviers de la performance comptable*. Edition Dunod, Paris, 270 pages.

II. Articles et revues

- 22- Chow Edward K.F (2005), *Internal Control and Risk Management*, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants,
- 23- Corfmat Daniel (2006), *Directeur financier et contrôle interne : rôle et responsabilité*, Association Nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion ,52 pages
- 24- De Ménonville Didier. et Discours Jean Mars (2011), *gouvernance des dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne : benchmark des pratiques des groupes du CAC 40*, audit Committee News, N° 5.
- 25- Gramet Jean-Pierre (2008), *les bonnes pratiques en matière de Contrôle interne dans les PME*, Cahiers de l'académie N°13 (97) : 30 :31,
- 26- Projet Faune et Développement de Boumoana (2007), *Manuel de procédures du Projet*
- 27- République et Canton de Genève, Département des finances (2006), *Manuel du contrôle interne*, partie I, version I, Approuvé le 13.12.2006 par le conseil d'Etat.

III. webographie

- 28- Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Lyon (CRCC) (2013), *Quelques outils de gestion de l'approche par les risques : approche par les risques dans les associations*, <http://www.crcclyon.fr/risques/> (consulté le 27 mars 2013)
- 29- Fonds Mondial de lutte contre le Sida, la Tuberculose et paludisme (2013), *audits and investigations*, <http://www.theglobalfund.org/fr/oig/reports/> (consulté le 14 août 2013).
- 30- Hassim M. (2010) « Kerviel a tiré profit des défauts de contrôle », le Figaro <http://www.lefigaro.fr/societes/2010/12/09/04015-20101209ARTFIG00495-kerviel-a-tire-profit-des-defauts-de-contrôle.php> (consulté en novembre 2012).
- 31- IFACI, *définitions de l'audit et du contrôle interne*, <http://www.ifaci.com/Ifaci/Connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/Definitions-de-l-audit-et-du-contrôle-internes-78.html> (consulté le 21 août 2012).
- 32- Riviere, B.R(2009), *défaillance du contrôle interne : qui est responsable*, <http://www.auditsi.eu/?p=324> (consulté le 21 août 2012).
- 33- TIAO L. A (2012), *Burkina Faso : création de comité d'audit pour les sociétés parapubliques*, <http://www.agenceecofin.com/gestion-publique/0407-5617-burkina-faso-creation-de-comite-d-audit-pour-les-societes-parapubliques> (consulté le 16 septembre 2012).