



Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de
Comptabilité, de Banque et de
Finance**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 21
(2009-2010)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION DES RISQUES OPERATIONNELS LIES A
LA GESTION DES IMMOBILISATIONS : CAS DU CENTRE
HOSPITALIER NATIONAL ET UNIVERSITAIRE (CHNU)
DE FANN DE DAKAR (SENEGAL)**

Présenté par :

M. Seydou ZERBO

Dirigé par :

M. Sikatin GNANSOUNOU

Auditeur interne au CESAG



DEDICACES

Je dédie ce mémoire à mon père Sékou et ma mère Fanta DIARRA. Qu'ils trouvent ici le témoignage de ma reconnaissance pour tous les sacrifices consentis pour mon éducation et ma formation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je remercie vivement Monsieur Sikatin GNANSOUNOU, mon directeur de mémoire pour avoir accepté de diriger ce travail malgré ses nombreuses sollicitations. Ses conseils et orientations ont fortement amélioré la qualité de ce mémoire.

Mes remerciements s'adressent aussi à Madame BA Ramata DANFAKHA, auditeur interne du Centre Hospitalier National et Universitaire de Fann pour m'avoir accepté en stage dans son service.

Je remercie tout le personnel de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) du CESAG pour la qualité de leur service durant tout le long de mon séjour dans cette institution.

Mes vifs remerciements à tout le personnel enseignant intervenu en DESS Audit et Contrôle de Gestion, promotion 21 pour la qualité de leurs enseignements et leurs conseils.

Je ne saurais oublier le personnel de la bibliothèque du CESAG en particulier Madame SANKARA Edwige, sans l'appui duquel ce travail n'aurait pas vu le jour. Je les remercie infiniment pour leur sympathie et leur patience.

Je remercie Monsieur Djibril DICKO, Directeur de la Cellule de Planification et de Statistique du Ministère de l'Industrie, des Investissements et du Commerce du Mali, qui n'a ménagé aucun effort pour le financement de cette formation.

Enfin, je tiens à remercier tous mes amis, parents et collègues qu'ils soient ici au Sénégal, au Mali ou ailleurs pour le soutien et l'encouragement qu'ils m'ont témoignés tout au long de ma formation.

LISTE DES ABRÉVIATIONS ET SIGLES

ACP :	Agence Comptable Principale
AMARIS :	Groupe suisse de Conseil en Management, Systèmes d'Information et Ingénierie
AMDE/AMDEC:	Analyse des Méthodes de Défaillance, de leurs Effets et de leur Criticité
AO :	Appel d'Offre
APR :	Analyse préliminaire des risques
ARMP :	Agence de Régulation des Marchés Publics
BC :	Bon de Commande
BC :	Bon de Commande
BL :	Bordereau de Livraison
BR :	Bon de Reception
BT :	Bon de Travail
CHNU :	Centre Hospitalier National et Universitaire
CHU :	Centre Hospitalier Universitaire
CME :	Commission Médical d'Établissement
CM-STM :	Comptable Matière du Service Technique de la Maintenance
COSO :	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission
CPM :	Cellule de Passations de Marchés
DA :	Demandes d'Achats
DA :	Demandes d'Achats
DAO :	Dossier d'Appel d'Offre
DCMP :	Direction Centrale des Marchés Publics
DF :	Division des Finances
DMR :	Dispositifs de Maîtrise des Risques
DRP :	Demande de Renseignement de Prix
DT :	Demande de Travail
EPS :	Établissements Publics de Santé
FCFA :	Franc de la Communauté Financière d'Afrique
HAO :	Hors Activités Ordinaires
Hazid :	Hazard identification
Hazop :	Hazard and operability
IAS :	International Accounting Standards
IFACI :	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IRM :	Imagerie par Résonance Magnétique
ISO :	Organisation internationale de normalisation
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PV :	Procès Verbal
PVAP :	Procès Verbal d'Attribution Provisoire
PVR :	Procès Verbal de Réception
PVRD :	Procès Verbal de Réception Définitive
PVT :	Procès Verbal Technique
QCI :	Questionnaire de contrôle Interne
SAF :	Services Administratifs et Financiers
STM :	Service Technique de la Maintenance
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Tableau synthétique des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations	24
Tableau 2 : Les étapes différentes étapes de la démarche d'évaluation des risques opérationnels	35
Tableau 3 : Exemple d'échelle de probabilité à 5 niveaux	38
Tableau 4 : Exemple d'échelle de gravité à 3 niveaux.....	38
Tableau 5 : Exemple d'échelle d'impact financier à 5 niveaux	39
Tableau 6 : Exemple de calcul de niveau de risque résiduel.....	40
Tableau 7 : Exemple de fiche de suivi d'une recommandation	42
Tableau 8 : Nombre de personnes interviewées par service/cellule.....	46
Tableau 9 : Identification des risques opérationnels liés à la budgétisation	74
Tableau 10 : Identification des risques opérationnels liés au sous processus acquisition des immobilisations	75
Tableau 11 : Identification des risques opérationnels liés à la réception des immobilisations	76
Tableau 12 : Identification des risques opérationnels liés à la réception et au contrôle des factures	76
Tableau 13 : Identification des risques opérationnels liés à la maintenance et à l'entretien des immobilisations	77
Tableau 14 : Identification des risques opérationnels liés à la protection des immobilisations	78
Tableau 15 : Identification des risques opérationnels liés à l'inventaire des immobilisations	79
Tableau 16 : Identification des risques opérationnels liés au suivi des dépréciations	79
Tableau 17 : Synthèse des tests d'audit.....	81
Tableau 18 : Critères d'appréciation du dispositif de contrôle interne	82
Tableau 19 : Échelle d'évaluation de la probabilité de survenance du risque	82
Tableau 20 : Relation entre la qualité du dispositif de contrôle interne et la probabilité de survenance du risque	82
Tableau 21 : Présentation de la probabilité de survenance des risques identifiés.....	83
Tableau 22 : Hiérarchisation des risques opérationnels selon la probabilité de survenance....	85
Tableau 23 : Critères de cotation de l'impact des risques identifiés	86
Tableau 24 : Présentation de l'impact des risques	87
Tableau 25 : Hiérarchisation des risques selon les impacts	88
Tableau 26 : Évaluation de la criticité des risques.	89
Tableau 27 : Proposition de plan d'action de mise en œuvre des recommandations	93
Tableau 28 : Test sur les procédures d'élaboration du budget des investissements.....	112
Tableau 29 : Test de conformité sur les procédures de sélection des fournisseurs	112
Tableau 30 : Tests sur les procédures d'acquisition, de réception des immobilisations et d'approbation des factures	113
Tableau 31 : Extrait des l'annexe 13 (Détail des immobilisations) des états financiers de 2009	114
Tableau 32 : Test sur les procédures de maintenance	114

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Distinction entre immobilisations et actif circulant (stocks) 11

Figure 2 : Les composantes du processus de gestion des immobilisations 13

Figure 3 : Synthèse des démarches d'évaluation des risques opérationnels 35

Figure 4 : Exemple de matrice des risques..... 41

Figure 5 : Modèle théorique d'analyse..... 45

Figure 6 : Organigramme du CHNU de Fann 55

Figure 7 : Matrice des risques 90

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

Dedicaces	i
Remerciements.....	ii
Liste des abréviations et sigles	iii
Liste des tableaux	iv
Liste des figures	v
Table des matieres	vi
Introduction Generale.....	1
Premiere partie : Cadre theorique.....	6
Chapitre 1: Les Risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations	8
1.1 Présentation du processus de gestion des immobilisations	8
1.1.1 Définitions.....	8
1.1.1.1 Immobilisations	8
1.1.1.2 Immobilisations corporelles	9
1.1.2 Éléments constitutifs des immobilisations.....	9
1.1.3 Distinction immobilisations et charges et immobilisations et stocks	10
1.1.3.1 Distinction entre immobilisations et charges.....	10
1.1.3.2 Distinction entre immobilisations et stocks.....	11
1.1.4 Objectifs du processus de gestion des immobilisations	12
1.1.5 Description du processus de gestion des immobilisations	12
1.1.5.1 Sous processus budgétisation	13
1.1.5.1.1 Établissement du budget des investissements	13
1.1.5.1.2 Suivi des engagements de dépenses.....	13
1.1.5.2 Sous processus acquisition des immobilisations	14
1.1.5.2.1 Expression interne des besoins.....	14
1.1.5.2.2 Sélection des fournisseurs	14
1.1.5.2.3 Passation des commandes / relance des fournisseurs.....	14
1.1.5.2.4 Réception des biens livrés.....	15
1.1.5.2.5 Réception et contrôle des factures.....	15
1.1.5.2.6 Création d'immobilisations par l'entreprise elle-même.....	16
1.1.5.2.7 Réception d'immobilisation à la suite d'un don	16
1.1.5.3 Sous processus suivi des immobilisations	16
1.1.5.3.1 Mise en service de l'immobilisation	16
1.1.5.3.2 Entretien et maintenance des immobilisations	17
1.1.5.3.3 Protection physique et assurance des immobilisations	17
1.1.5.3.4 Inventaire physique des immobilisations.....	17
1.1.5.3.5 Dépréciation des immobilisations.....	18
1.1.5.4 Sous processus « sortie des immobilisations ».....	18
1.1.5.4.1 Cession d'immobilisations	18
1.1.5.4.2 Destruction ou mise au rebut d'immobilisations	18
1.2 Risques opérationnels liés au processus de gestion des immobilisations	19
1.2.1 Notion de risque	19
1.2.1.1 Définitions	19
1.2.1.2 Dimensions du risque	20
1.2.1.3 Typologie des risques	20
1.2.2 Principaux risques opérationnels du processus de gestion des immobilisations et les dispositifs de maitrise	22
Conclusion.....	29

Chapitre 2 : Démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations.....	30
2.1 Généralité sur l'évaluation des risques.....	30
2.1.1 Définition	30
2.1.2 Objectifs	31
2.1.3 Finalité	31
2.1.4 Facteurs de réussite d'une évaluation des risques opérationnels	32
2.2 Démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations.....	32
2.2.1 Différentes approches d'évaluation des risques opérationnels	33
2.2.1.1 Bottom-up.....	33
2.2.1.2 Top-down.....	33
2.2.1.3 Approche combinée du top-down et du bottom-up	34
2.2.2 Différentes étapes de l'évaluation des risques opérationnels.....	34
2.2.2.1 Définition des objectifs clairs	36
2.2.2.2 Description du processus étudié	36
2.2.2.3 Identification des risques	36
2.2.2.4 Analyse des risques	37
2.2.2.4.1 Évaluation de la probabilité de survenance des risques	37
2.2.2.4.2 Évaluation de l'impact du risque.....	38
2.2.2.4.3 Criticité du risque (duo probabilité/impact).....	39
2.2.2.4.4 Évaluation des mesures de contrôle adéquat.....	39
2.2.2.5 Hiérarchisation et formalisation de la matrice des risques	40
2.2.2.6 Identification des meilleures pratiques de gestion des risques	41
2.2.2.7 Établissement des plans d'actions	42
Conclusion	43
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude	44
3.1 Modèle théorique d'analyse	44
3.2 La collecte et l'analyse des données.....	46
3.2.1 La collecte de données	46
3.2.1.1 Entretien.....	46
3.2.1.2 Analyse documentaire	46
3.2.1.3 Observation physique directe	47
3.2.2 L'analyse des données	47
3.2.2.1 Grille d'analyse des tâches	47
3.2.2.2 Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)	48
3.2.2.3 Tableau d'identification des risques	48
3.2.2.4 Tests de conformité et de permanence	48
3.2.2.5 Test d'efficacité	48
Conclusion	49
Conclusion de la première partie.....	50
Deuxième partie : Cadre pratique.....	51
Chapitre 4 : Présentation du Centre Hospitalier National et Universitaire (CHNU) de Fann	53
4.1 Présentation générale.....	53
4.1.1 Cadre institutionnel	53
4.1.2 Historique.....	53
4.1.3 Objectifs	54
4.1.4 Missions	54
4.2 Organisation générale.....	54

4.2.1	La tutelle technique et Financière	56
4.2.2	Le Conseil d'Administration.....	56
4.2.3	La Direction et les services et cellules y associés	56
4.2.4	Les organes consultatifs	57
4.2.5	Les Services Administratifs, Médicaux, Chirurgicaux et Médico-Techniques	57
4.3	Les activités	57
4.4	Quelques chiffres clés du CHNU de Fann.....	58
Conclusion.....		58
Chapitre 5 : Description des procédures de gestion des immobilisations du CHNU de Fann		59
5.1	Rappel des objectifs de contrôle interne du processus de la gestion des immobilisations.....	59
5.2	Description de l'existant.....	60
5.2.1	Les procédures de budgétisation et de suivi des engagements des dépenses.....	60
5.2.1.1	La Budgétisation des investissements	60
5.2.1.2	Le suivi des engagements	61
5.2.2	Procédures d'acquisition des immobilisations	62
5.2.2.1	La sélection des fournisseurs	62
5.2.2.2	La passation des commandes.....	64
5.2.3	Les procédures de réception des immobilisations	65
5.2.3.1	Les Matériels et mobiliers de bureau.....	65
5.2.3.2	Les Matériels et Équipements biomédicaux	66
5.2.3.3	Les Bâtiments	67
5.2.4	La mise en service des immobilisations.....	68
5.2.5	La Maintenance et l'Entretien des immobilisations.....	68
5.2.6	Protection physique des immobilisations.....	69
5.2.7	Inventaire physique des immobilisations.....	70
5.2.8	Dépréciation des immobilisations.....	70
Conclusion.....		71
Chapitre 6 : Évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations du CHNU de Fann		73
6.1	Identification des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann	73
6.1.1	Identification des risques opérationnels liés à la budgétisation	73
6.1.2	Identification des risques opérationnels liés à l'acquisition des immobilisations	74
6.1.3	Identification des risques opérationnels liés à la réception des immobilisations... ..	75
6.1.4	Identification des risques opérationnels liés à la réception et au contrôle des factures	76
6.1.5	Identification des risques opérationnels liés à la maintenance et à l'entretien des immobilisations	77
6.1.6	Identification des risques opérationnels liés à la protection des immobilisations	78
6.1.7	Identification des risques opérationnels liés à l'inventaire des immobilisations... ..	78
6.1.8	Identification des risques opérationnels liés au suivi des dépréciations	79
6.2	Analyse des risques opérationnels liés au processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann	80
6.2.1	Les Tests d'audit	80
6.2.1.1	Les tests de conformité et de permanence	80
6.2.1.2	Les tests d'efficacité	80
6.2.1.3	Les résultats des tests d'audit	80
6.2.2	Évaluation de la probabilité de survenance des risques opérationnels identifiés ..	81

6.2.2.1	Définition des critères d'appréciation du dispositif de contrôle interne et de la probabilité de survenance des risques	82
6.2.2.2	Présentation de la probabilité de survenance des risques identifiés	83
6.2.2.3	Hiérarchisation des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann selon la probabilité de survenance	85
6.2.3	Évaluation de l'impact des risques identifiés.....	85
6.2.3.1	Définition des critères de cotation de l'impact des risques	86
6.2.3.2	Présentation de l'impact des risques identifiés	86
6.2.3.3	Hiérarchisation des risques selon les impacts.....	88
6.3	<i>Hiérarchisation et présentation de la matrice des risques</i>	88
6.3.1	Hiérarchisation de la criticité des risques identifiés.....	89
6.3.2	Présentation et analyse de la matrice des risques.....	89
6.4	<i>Recommandations</i>	91
6.5	<i>Proposition de plan d'action de mise en œuvre des recommandations</i>	92
	Conclusion	94
	Conclusion de la deuxième partie	95
	Conclusion générale	96
	Annexes	98
	Bibliographie	116

INTRODUCTION GENERALE

L'environnement actuel des organisations est caractérisé par des vulnérabilités et des menaces de diverses natures liées à des facteurs naturels, humains et technologiques. Celles-ci constituent des risques dont la survenance peut s'avérer lourde de conséquences pour la survie de l'organisation. Les récentes catastrophes naturelles, les actes terroristes à répétition et les scandales financiers en sont les parfaites illustrations. Ce contexte mouvant et turbulent nécessite l'anticipation et la réactivité face aux événements.

Selon Moreau (2002 : 1), l'entreprise évolue en permanence dans un univers à risques, le plus souvent complexe, dynamique et hostile. Dans son environnement interne, tous les cycles et processus sont porteurs de risques opérationnels spécifiques, d'où la nécessité de les évaluer et les gérer. La gestion de ces risques, qu'ils soient grands ou petits, est essentielle pour la réussite d'une organisation.

La maîtrise des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations se pose aujourd'hui avec une réelle acuité pour les dirigeants d'entreprises et d'autres formes d'organisations. Cela, en raison de la place importante de ce poste dans l'actif d'un bilan. Une mauvaise gestion de ce processus peut s'avérer lourde des conséquences pour l'organisation compte tenu de son caractère transversal.

Le Centre Hospitalier National Universitaire de Fann (CHNU) est un établissement public de santé à caractère administratif ayant une triple vocation : Soins, Enseignement et Recherche. En 1998, avec l'adoption de la loi N° 98-08 portant réforme hospitalière au Sénégal, il a connu une profonde mutation de son système de gestion, en passant à une autonomie de gestion avec des objectifs de performance. Ceci eu un réel impact sur l'ensemble de ses processus y compris celui de la gestion de ses immobilisations.

Depuis lors, l'hôpital s'est inscrit dans une dynamique d'amélioration de sa gestion par la mise en place de corps de contrôle internes, l'adoption d'un projet d'établissement et le recours à un commissaire aux comptes pour la certification de ses états financiers annuels.

En 2009, le poste immobilisation représentait plus de 33 milliards de FCFA dans le bilan du CHNU de Fann soit 88% de l'actif. Ces chiffres illustrent toute l'importance que ce poste représente dans le patrimoine du CHNU de Fann, d'où la nécessité de s'intéresser de près à sa gestion afin qu'il puisse participer pleinement dans l'atteinte des objectifs stratégiques de l'hôpital.

En dépit de son importance dans le patrimoine et la place stratégique qu'il occupe dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise, le processus de la gestion des immobilisations n'est pas sans difficultés au CHNU de Fann. Les problèmes rencontrés sont :

- les difficultés de comptabilisation de certaines opérations ;
- l'insuffisance du suivi des immobilisations ;
- les pertes fréquentes de matériels et équipements ;
- les pannes fréquentes d'immobilisations.

Ces problèmes évoqués sont tous porteurs de risques opérationnels spécifiques et tirent leur origine des facteurs que sont :

- l'inefficacité du dispositif de contrôle interne mis en place ;
- l'absence de visibilité sur le niveau des risques encourus ;
- l'absence de la culture de gestion des risques par le management.

Les conséquences des problèmes identifiés peuvent aller de la simple erreur d'enregistrement comptable, à l'inefficacité du système de production de l'entreprise ou même porter atteinte à la sincérité et la régularité des états financiers produits par l'entreprise. Aucune de ces conséquences n'est à négliger, car elles peuvent toutes porter atteinte à la réalisation des objectifs stratégiques de l'organisation.

Pour assurer la pérennité de l'organisation et la sécurité de ses immobilisations en particulier, plusieurs solutions sont envisageables.

On peut citer :

- l'évaluation périodique de la qualité du dispositif de contrôle interne ;
- le renforcement du dispositif de contrôle interne pour le rendre plus efficace ;
- la sensibilisation du management sur la gestion des risques ;
- l'évaluation du niveau des risques opérationnels résiduels encourus par le processus pour la prise de mesures correctives.

Dans ce mémoire, nous retenons la dernière solution, car elle nous semble être bien adaptée. L'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations permettra de déceler tous les facteurs de risque présent sur ce processus, de déterminer leur importance et leurs impacts possibles en cas de survenance.

Au regard de la solution retenue, la question principale à laquelle nous tenterons de répondre dans ce mémoire est la suivante : Quel est le profil des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations : cas du CHNU de Fann ?

Spécifiquement, il s'agira de savoir :

- Quels sont les généralités en matière de gestion des immobilisations et les risques opérationnels qui y sont rattachés ?
- Quelle est la démarche d'évaluation des risques opérationnels ?
- Quels sont les pratiques de gestion des immobilisations du CHNU de Fann et les risques opérationnels y associés ?
- Quel est le profil réel des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann ?
- Quelles recommandations formulées pour une meilleure maîtrise des risques identifiés ?

Pour répondre à toutes ces interrogations, nous nous proposons de travailler sur le thème suivant : « Évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations : cas du CHNU de Fann ».

L'objectif principal est de procéder à une bonne évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations du CHNU de Fann.

Les objectifs spécifiques sont les suivants :

- comprendre le processus gestion des immobilisations dans ses généralités et identifier les principaux risques opérationnels y associés ;
- définir une démarche d'évaluation des risques opérationnels ;
- décrire et analyser les pratiques de gestion des immobilisations du CHNU de Fann ;

- procéder à l'évaluation et à la hiérarchisation des principaux risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations du CHNU de Fann, afin de disposer d'une cartographie en la matière;
- formuler des recommandations pour une meilleure gestion des risques identifiés.

Dans le cadre de ce mémoire, nous traiterons seulement les immobilisations corporelles. Donc nous n'allons pas aborder les autres formes d'immobilisations que sont les immobilisations incorporelles et financières et les charges immobilisées.

L'intérêt de ce mémoire se situe à trois niveaux, à savoir :

- **Pour le CHNU de Fann**

Cette étude lui permettra d'avoir une visibilité claire sur les risques opérationnels liés à la gestion de ses immobilisations. Elle pourra aussi servir de document de base pour les auditeurs internes dans la planification de leurs missions.

- **Pour nous même**

Ce travail nous permettra non seulement d'accomplir une obligation pédagogique, mais aussi de concilier notre connaissance théorie acquise au cours de notre formation avec la pratique, de se familiariser avec les techniques d'audit notamment l'évaluation de risques opérationnels.

- **Pour les lecteurs et le CESAG**

Ce travail viendra enrichir la documentation en matière évaluation de risques opérationnels et servira également de document référence pour les futurs étudiants du CESAG dans le cadre de la rédaction de leur mémoire de fin de cycle.

Notre travail sera structuré en deux parties. Une première partie portant sur la revue de littérature sur le sujet. Dans cette partie, nous aborderons les aspects théoriques liés à la gestion des immobilisations et les risques y associés et la démarche d'évaluation des risques enfin nous définirons notre méthodologie d'étude. La seconde partie sera consacrée au cadre pratique de l'étude c'est-à-dire l'évaluation proprement dite des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations du CHNU de Fann. Cela nous amènera à formuler des recommandations pour une meilleure gestion des risques majeurs identifiés.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE

Dans le contexte actuel de mondialisation, la bonne gestion des immobilisations détenues par l'entreprise est une exigence pour faire face aux défis de rentabilité et de performance auxquels elle est confrontée. Ces immobilisations représentent l'une des rubriques les plus importantes de l'actif de l'entreprise.

La gestion des immobilisations n'est pas sans risques et ceux-ci sont d'ordre interne et externe à l'entreprise. Les récents événements terroristes, naturels et les scandales financiers ont mis en lumière toute la portée des impacts que ceux-ci peuvent avoir sur les immobilisations d'une entreprise. Aujourd'hui, la maîtrise des risques liés à la gestion des immobilisations constitue une préoccupation majeure pour les dirigeants d'entreprises et des autres organisations.

Pour pouvoir gérer efficacement ces risques, il est indispensable pour l'entreprise de sécuriser tout le processus de la gestion des immobilisations par la mise en place d'un dispositif de contrôle interne adéquat et de procéder à une évaluation des risques qu'elle encoure. En la matière, de nombreux ouvrages et revues sont publiés par des auteurs, des chercheurs et des organisations professionnelles.

Donc dans cette partie, notre travail consistera à procéder à une revue de littérature sur la gestion des immobilisations dans ses généralités et la démarche d'évaluation des risques opérationnels qui y sont associés. Nous l'aborderons en trois chapitres.

Dans un premier chapitre, nous traiterons des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations. Ensuite dans le deuxième chapitre, nous étudierons la démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations. Enfin, notre troisième chapitre sera consacré à la description de la méthodologie de l'étude.

Chapitre 1: Les Risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations

La gestion des immobilisations constitue l'un des processus de base d'une entreprise, sa maîtrise ou son inefficacité peut constituer respectivement des facteurs de réussite ou d'échec de l'organisation. La part des immobilisations dans l'actif d'un bilan est suffisamment révélatrice de son importance.

Nous allons traiter ce chapitre en deux sections. La première traitera du processus de gestion des immobilisations dans ses généralités et la seconde section traitera spécifiquement des risques opérationnels liés au processus de gestion des immobilisations.

1.1 Présentation du processus de gestion des immobilisations

La présentation du processus de gestion des immobilisations constitue de nos jours un travail non moins facile, car l'organisation et le fonctionnement du processus est fonction de plusieurs facteurs au nombre desquels on peut citer la culture d'entreprise, le mode de management et l'environnement interne et externe de l'entreprise. A ce niveau, nous allons bâtir notre étude sur le mode de fonctionnement et d'organisation de base que devrait avoir tous bon processus de gestion des immobilisations.

1.1.1 Définitions

La notion d'immobilisation peut prêter à confusion suivant les situations et les domaines auxquels l'on se trouve. Il est donc nécessaire d'examiner quelques définitions relatives à cette notion afin d'en lever toute équivoque.

1.1.1.1 Immobilisations

Le système comptable OHADA (Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique) définit les immobilisations comme « les biens ou valeurs destinés à rester durablement dans l'entreprise. Ils ne se consomment pas par le premier usage. A priori leur durée de vie est supérieure à une année ». Cette même définition est reprise par Barry (2009 : 64) et Ersu (2007 : 62). Les critères de base retenus par ces auteurs portent sur la durabilité du bien et sont appartenances à l'entreprise.

Le système comptable OHADA classe les immobilisations en quatre (4) catégories auxquelles s'ajoutent les avances et acomptes versés sur immobilisations. Ce sont :

- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations incorporelles ;
- les immobilisations financières ;
- les immobilisations Hors Activités Ordinaires (HAO).

Comme indiqué dans l'introduction générale, notre étude se limitera aux immobilisations corporelles. Les trois (3) autres catégories étant exclues du champ.

1.1.1.2 Immobilisations corporelles

Selon Sambe & al., (2008 : 86), « les immobilisations corporelles sont des éléments d'actifs qui :

- sont détenus par une entreprise soit pour être utilisés dans la production des biens et/ou services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ;
- ont été acquis ou construits dans le but d'être utilisés de manière permanente ;
- ne sont pas destinés à la vente dans le cycle normal d'exploitation de l'entreprise ».

La norme IAS 16 (International Accounting Standards), définit les immobilisations corporelles comme des actifs corporels :

- qui sont détenus par une entité soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens et services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives ;
- dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice (OBERT, 2004 : 233).

Au regard de ces deux (2) définitions, nous pouvons retenir que les immobilisations corporelles sont des actifs physiques que l'entreprise utilise dans la production, dans ses activités administratives ou à travers la location à des tiers de façon durable.

1.1.2 Éléments constitutifs des immobilisations

Les éléments constitutifs des comptes d'immobilisations sont en fonction de la législation comptable en vigueur dans le pays, d'où la nécessité de les préciser.

Selon Sambe & al.,(2008 : 117), les comptes d'immobilisations corporelles enregistrent des droits réels sur des choses corporelles (droit de propriété, nue propriété, usufruit, usage emphytéose, bail à construction, servitude), des contrats de location-financement et de

concession de services publics, en vertu du principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence (le crédit-bail, la vente avec réserve de propriété...).

Le plan comptable SYSCOA (Système Comptable Ouest Africain) classe les immobilisations corporelles dans les principaux comptes suivants :

- 22 Terrains ;
- 23 Bâtiments, Installations techniques et Agencements ;
- 24 Matériels ;
- 25 Avances et acomptes versés sur immobilisations.

1.1.3 Distinction immobilisations et charges et immobilisations et stocks

La distinction entre les immobilisations et les charges ainsi que les stocks s'avère très importante, car, dans la pratique la frontière est souvent difficile à trouver.

1.1.3.1 Distinction entre immobilisations et charges

Selon l'UEMOA (1996 :150), les charges sont des emplois définitifs ou consommations de valeurs décaissées ou à décaisser par l'entreprise :

- soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entreprise, ainsi que des avantages qui leur ont été consentis ;
- soit en vertu d'une obligation légale que l'entreprise doit remplir ;
- soit exceptionnellement sans contrepartie directe.

Elles sont la conséquence de l'exploitation courante de l'entreprise et sont constituées des éléments entrant dans la composition des coûts et prix de revient des produits, autres que les éléments supplétifs (Sambe & al., 2008 : 89).

Les charges et les immobilisations se différencient principalement par le temps d'utilisation du bien ou service dans l'entreprise et sa valeur. Les premières se consomment généralement dans leur année de mise en service tandis que les immobilisations sont destinées à rester durablement dans l'entreprise.

1.1.3.2 Distinction entre immobilisations et stocks

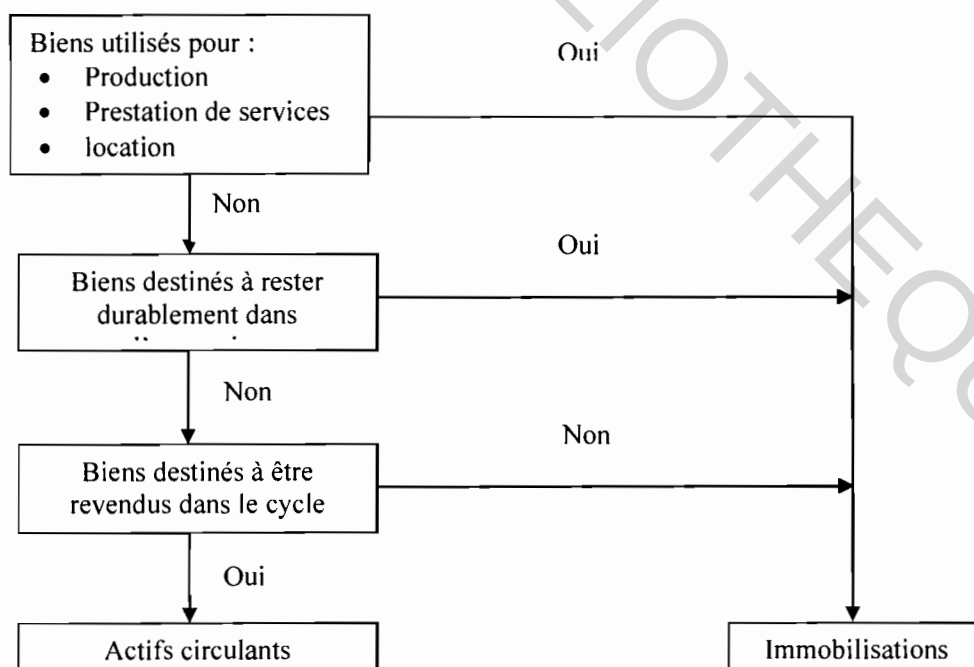
Selon Barry (2009 : 108), les stocks (ou valeurs d'exploitation) se composent de marchandises, de matières premières et de matières consommables, de fournitures, de produits ayant atteint un stade déterminé d'élaboration (produits en cours, produits semi-ouvrés, produits finis) et d'emballages commerciaux. Ces stocks doivent être la propriété de l'entreprise et sont destinés :

- soit à la vente en l'état ;
- soit à être utilisés dans le processus de fabrication des produits finis ;
- soit à diverses utilisations permettant d'assurer le fonctionnement normal des services (stocks d'imprimés, stocks de pièces détachées, d'huile et de lubrifiant, etc.).

Le critère de distinction de base entre les immobilisations et les stocks est la durée, mais à coté, il faut prendre en compte le caractère fixe ou circulant de l'élément.

Le schéma ci dessous permet de mieux appréhender la distinction entre immobilisations et actifs circulants (stocks).

Figure 1 : Distinction entre immobilisations et actif circulant (stocks)



Source : SAMBE & al. (2008 : 86)

1.1.4 Objectifs du processus de gestion des immobilisations

Selon Sambe & al., (2008 : 2002), la prévention de la fraude ne revêtant pas un caractère de toute première importance dans le cadre du contrôle interne en matière d'immobilisations, les principaux objectifs consistent essentiellement à assurer :

- pour les acquisitions, que la dépense a fait l'objet d'une autorisation préalable dûment mandatée. Par ailleurs, l'investissement entrepris doit s'avérer une bonne opération sur le plan financier ;
- pour la conservation et le suivi, que toutes les mesures nécessaires ont été prises dans ce sens et que l'organisation en place permet d'obtenir, à tout moment et sur chaque bien, le plus grand nombre possible d'informations utiles ;
- pour les sorties d'actifs, que tout désinvestissement, quel qu'en soit le motif, est dûment justifié et autorisé et qu'il se révèle profitable à l'entreprise.

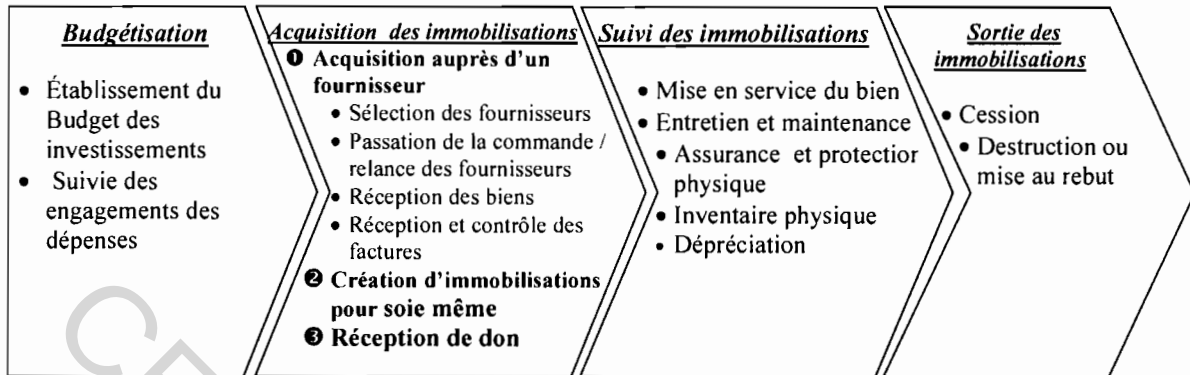
1.1.5 Description du processus de gestion des immobilisations

Selon Barry (2009 : 17), le cycle dépenses – immobilisations regroupe toutes les fonctions relatives aux achats et à la conservation des biens d'équipements, depuis leur budgétisation jusqu'à la dépréciation (amortissement) ou la cession des biens.

A partir de cette description, on peut subdiviser le processus de gestion des immobilisations en quatre (4) grands sous processus à savoir :

- sous processus budgétisation ;
- sous processus acquisition des immobilisations;
- sous processus suivi des immobilisations » ;
- sous processus sortie des immobilisations.

Chaque sous processus se subdivise à son tour en différentes composantes. La figure 2 de la page suivante définit les composantes de chacun des sous processus.

Figure 2 : Les composantes du processus de gestion des immobilisations

Source : Nous-même à partir de Barry (2009 : 25 - 29),

1.1.5.1 Sous processus budgétisation

L'établissement et le suivi du budget des investissements constituent des phases importantes du processus de gestion des immobilisations parce qu'ils permettent d'assurer une meilleure prise en compte des besoins d'investissements et leur étalement dans le temps.

1.1.5.1.1 Établissement du budget des investissements

Le budget des investissements doit être en adéquation avec du budget global de l'entreprise. Pour son élaboration, une orientation générale doit être fixée par la direction de l'entreprise puis est déclinée dans toute l'organisation. Les différents services font ensuite des propositions de plans d'action qu'ils valorisent sous forme de budget. C'est après ces propositions, que le budget d'investissement est consolidé et approuvé par la Direction Générale ou le Conseil d'Administration.

1.1.5.1.2 Suivi des engagements de dépenses

Pour Barry, (2009 :25), cette opération est traditionnellement exercée par le service de contrôle budgétaire (ou par le service du contrôle de gestion) ou à défaut la Direction Financière de la société. Les dépenses d'investissement doivent faire l'objet d'une autorisation préalable par une personne dûment habilitée.

Le suivi des engagements de dépenses permet au responsable budgétaire d'apprécier les écarts existants entre les données prévisionnelles du budget et les données réelles.

1.1.5.2 Sous processus acquisition des immobilisations

L'acquisition d'immobilisation par l'entreprise peut se faire sous diverses formes notamment l'acquisition auprès d'un fournisseur, la création d'immobilisation par l'entreprise elle-même et la réception de l'immobilisation à la suite d'un don.

1.1.5.2.1 Expression interne des besoins

Selon Wilmots (2002 : 128), « Le processus d'achat démarre dans tous les cas par un besoin qui naît chez un membre de l'organisation. La constatation du besoin doit se faire objectivement c'est-à-dire que le besoin doit se présenter en temps utile, mais, ne peut naître trop tôt sans quoi, les relations optimales entre les biens possédés et les besoins risquent d'être détériorées ». Les différents services expriment leurs besoins auprès du service chargé des achats. Ces besoins sont exprimés généralement par des demandes d'achats, (Barry, 2009 : 25).

Toute demande d'achat doit être signée par le chef du service qui exprime le besoin. S'il s'agit d'un achat d'une valeur importante dépassant un seuil déterminé (cas des investissements), on peut décider en règle générale que le chef d'entreprise contresigne la demande, pour des questions de surveillance budgétaire. La phase d'expression de besoin est fondamentale pour la réussite du processus d'achat.

1.1.5.2.2 Sélection des fournisseurs

Cette étape englobe les opérations de consultation des fournisseurs potentiels et homologués, l'analyse (ou revue) de la liste des fournisseurs anciens et nouveaux, le repérage des fournisseurs susceptibles de couvrir l'achat à réaliser, la définition des critères de sélection. Selon Legouge (1998 : 54), le problème de sélection des fournisseurs et des offres est au cœur de tout processus d'achat. Pour lui, la sélection des fournisseurs doit faire l'objet de procédures documentées c'est-à-dire de protocoles écrites. Elle peut être faite soit par consultation simple, verbale ou écrite, soit par appel d'offres, restreint ou élargi.

1.1.5.2.3 Passation des commandes / relance des fournisseurs

La passation de la commande est l'acte par lequel l'entreprise s'engage auprès d'un fournisseur à acheter un bien ou un service. Elle marque l'engagement effectif de l'entreprise. Il faut que cette commande exprime clairement les intentions des deux parties et qu'elle soit

bien sûr valable devant la loi (Bruehl 1999 : 118). Le document contractuel (Bon de Commande ou Lettre de Commande doit être signé par des personnes habilitées et comporter toutes les informations utiles concernant l'achat.

La relance des fournisseurs a pour objet de s'assurer de l'exécution du marché conformément aux clauses contractuelles. Pour Bruehl (1999 : 120), aucune méthode classique ou générale n'existe quant à la date de la relance appropriée pour une commande : c'est affaire de jugement et d'appréciation sur la nature de la commande.

1.1.5.2.4 Réception des biens livrés

Selon Barry (2009 : 26), cette fonction est relative aux procédures de contrôle des quantités et de la qualité des articles livrés par le fournisseur. Les réceptions peuvent être faites par une seule personne ou par une commission composée à cet effet. Elles sont formellement enregistrées sur les bons de réception qui précisent notamment l'identité du fournisseur, le numéro de commande, la quantité reçue et la quantité rejetée éventuellement (Bruehl, 1999 : 121).

Lors de la réception des biens, on procède à un contrôle qualitatif et quantitatif au regard des spécifications définies dans le bon de commande ou le cahier de charges. Si les résultats sont positifs, le service des Achats en sera informé, ainsi que la comptabilité et par la suite, la commande pourra être soldée. Dans le cas contraire, la commande n'est pas soldée et les biens reçus sont soit retournés au fournisseur ou gardés en faisant jouer une clause de pénalité vis-à-vis du fournisseur.

1.1.5.2.5 Réception et contrôle des factures

Selon Bruehl (1999 : 137), dès que les départements concernés ont pu constater que les quantités et la qualité des réceptions correspondent aux commandes, la facture d'achat qui correspond à ces réceptions doit être approuvée. Toutes les factures des fournisseurs d'investissements reçues dans la société doivent être enregistrées immédiatement et sans exception et par un seul service. Lors de cette réception, un numéro d'identification unique doit être attribué à chaque facture.

S'il s'agit d'investissements, il appartient au donneur d'ordre au sein de l'entreprise d'évaluer si l'exécution s'est faite conformément aux engagements et l'administration doit vérifier si les

ceux-ci ont été respectés. Ce n'est lorsque ces deux signatures (qualité et prix) "pour approbation" figurent sur la facture que celle-ci est considérée comme approuvée et qu'elle entre en considération pour le paiement (Bruehl 1999 : 139).

1.1.5.2.6 Création d'immobilisations par l'entreprise elle-même

La livraison à soi-même d'une immobilisation est l'opération qui consiste à prendre en charge par l'entreprise, à titre occasionnel, soit par l'intermédiaire d'une tierce personne, toutes les opérations de production pour sa propre activité. Les frais engagés sont enregistrés par nature dans les comptes de charge. À la fin de la production, les travaux sont évalués au coût de production (Sambu & al., 2008 : 615)

1.1.5.2.7 Réception d'immobilisation à la suite d'un don

La réception d'immobilisation à la suite d'un don est l'opération à travers laquelle un partenaire de l'organisation décide de lui offrir gracieusement des biens en vue de les utiliser durablement dans son activité. Ce type d'acquisition ne respecte pas les procédures d'un achat, car, elle résulte de la volonté d'un partenaire extérieur. Les dons et libérations reçus par doivent être comptabilisés en produits HAO, (UEMOA, 1996 : 161)

1.1.5.3 Sous processus suivi des immobilisations

Ce sous processus porte sur les événements et traitements que l'immobilisation subit durant sa vie au sein de l'entreprise. Il commence depuis la mise en service de l'immobilisation jusqu'à sa sortie.

1.1.5.3.1 Mise en service de l'immobilisation

La mise en service d'une immobilisation constitue une étape importante du processus de gestion des immobilisations. Toute mise en service doit faire l'objet d'autorisation par une personne habilitée. Avant la mise en service, l'immobilisation doit être codifiée et répertoriée dans le registre des immobilisations au nom du service utilisateur, (Barry, 2009 : 90) .

Pour les immobilisations nécessitant une installation technique, le service utilisateur doit s'assurer de leur correct fonctionnement dès son installation.

1.1.5.3.2 Entretien et maintenance des immobilisations

Selon Barry (2009 : 204), les mesures nécessaires doivent être prises pour que les immobilisations soient maintenues dans un état qui permette leur meilleure utilisation possible. Ces mesures servent à maintenir le niveau de la durée de vie de l'immobilisation, mais, elles ne doivent nullement chercher à l'augmenter. L'entretien des immobilisations a un caractère préventif afin d'éviter la survenance d'une panne ou d'une anomalie.

Selon l'importance des immobilisations dans l'entreprise, un service ou une équipe devra être chargé de la maintenance. Au besoin, des contrats peuvent être conclus avec des entreprises prestataires ou des personnes physiques spécialisées et des inspections périodiques doivent être organisées.

1.1.5.3.3 Protection physique et assurance des immobilisations

Les immobilisations de l'entreprise doivent faire l'objet d'une protection suffisante pour garantir leur pérennité et leur protection contre le vol et d'autres risques qu'elles encourent. L'entreprise doit engager des agents de gardiennage pour la protection physique de ses immobilisations et souscrire des assurances pour leur protection. Selon Sambe & al. (2008 :205), dans la mesure du possible, toute nouvelle acquisition d'immobilisations doit être immédiatement couverte par une police d'assurance et une révision des contrats doit pouvoir être entreprise chaque fois que le risque couvert varie sensiblement.

1.1.5.3.4 Inventaire physique des immobilisations

Comme les immobilisations constituent généralement une part significative de l'actif de l'entreprise, il est nécessaire de s'assurer de leur existence effective à la date de clôture des comptes et de leur correcte évaluation. L'inventaire physique sert à la mise à jour du fichier des immobilisations et au rapprochement des immobilisations existantes avec celles prises en compte à la comptabilité générale.

Cette opération, rendue obligatoire par l'article 42 de l'Acte Uniforme de l'OHADA, doit être organisée au moins une fois par an.

1.1.5.3.5 Dépréciation des immobilisations

La dépréciation des immobilisations est constatée par l'amortissement. Selon l'article 45 du plan comptable du SYSCOA (1996 : 139), « l'amortissement est la constatation comptable obligatoire de l'amoindrissement de la valeur d'une immobilisation qui se déprécie de façon certaine et irréversible avec le temps, l'usage ou en raison du changement de techniques, de l'évolution des marchés ou de toute autre cause ». Cet amortissement ne doit pas être confondu avec ceux du capital et des emprunts, qui représentent le remboursement.

Les actifs amortissables sont des actifs :

- dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés pendant plus d'un exercice ;
- qui ont une durée d'utilité limitée ;
- qui sont détenus par une entreprise en vue de leur utilisation pour la production ou la fourniture de biens et services, pour la location à des tiers, ou à des fins administratives (Sambe & al. 2008 : 497).

1.1.5.4 Sous processus « sortie des immobilisations »

La sortie de l'immobilisation dans le patrimoine de l'entreprise constitue l'étape terminale de la vie de l'immobilisation dans l'entreprise. Selon Sambe & al. (1998 : 206), la sortie d'immobilisations du patrimoine a lieu par l'un des faits suivants : la cession, la destruction ou la mise au rebut, ou la disparition pure et simple de l'immobilisation.

1.1.5.4.1 Cession d'immobilisations

La cession d'immobilisation constitue la mise en vente d'une immobilisation appartenant à l'entreprise. Elle doit respecter des procédures spécifiques et faire l'objet d'une décision de l'autorité compétente. Les immobilisations cédées doivent être sorti du patrimoine de l'entreprise et cesser de figurer au bilan (Sambe & al. 2008 : 144).

1.1.5.4.2 Destruction ou mise au rebut d'immobilisations

La destruction ou la mise au rebut d'immobilisations constitue la sortie d'une immobilisation dans le patrimoine sans pour autant qu'elle soit cédée à une tierce personne. Elle est caractérisée par l'absence d'une valeur de marché. Selon Barry (2009 : 204), toute opération de destruction (à l'exclusion des cas d'accidents, de sinistres et d'incendies) ou la mise au

rebut d'immobilisations doit répondre à des procédures spécifiques et faire l'objet d'autorisation par une personne habilitée. Les immobilisations concernées doivent également être sorties du patrimoine de l'entreprise et ne faire l'objet d'aucun traitement comptable.

1.2 Risques opérationnels liés au processus de gestion des immobilisations

Selon COOPERS et LYBRAND (2000 : 157), « Les objectifs à l'échelle des activités sont liés aux objectifs fixés à l'échelle de l'entreprise ». Ce qui montre l'importance de tous les processus dans l'atteinte des objectifs stratégiques de l'entreprise. Une anomalie au niveau du processus de gestion des immobilisations peut s'avérer lourde de conséquences pour l'entreprise.

1.2.1 Notion de risque

La notion de risque constitue un concept qui peut prêter à confusion, sa perception et son contenu diffèrent d'une profession à une autre et d'un environnement à un autre. Si les définitions et les interprétations sont nombreuses et variées, chacun s'accorde à reconnaître l'incertitude liée elle-même au futur, dans lequel le risque se révélera (Moreau, 2002 : 167).

1.2.1.1 Définitions

Selon le dictionnaire Petit Larousse, (2009 : 893), le risque se définit comme :

- « danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé ;
- préjudice, sinistre éventuel que les compagnies d'assurance garantissent moyennant le paiement d'une prime ».

Cette définition, porte sur l'aspect générique que revêt, le mot risque. Nous devons donc définir le risque dans le cadre de l'audit.

L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) (in Renard 2009:155) définit le risque comme « 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 ». Cette définition se complète par celle de Dominique VINCENTI¹ (in RENARD 2009 : 155), qui dit que, « Le risque, c'est la menace qu'un événement ou une

¹ Dominique Vincenti « Dresser une cartographie des risques », in revue d'audit n° 144

action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès ».

Ces différentes définitions du risque portent sur ses aspects négatifs sur les activités de l'entreprise et l'atteinte de ses objectifs.

Le risque peut aussi constituer l'incapacité ou l'inaction pour l'entreprise de profiter d'une opportunité à saisir dans l'environnement dans lequel elle évolue. Cela ayant un impact négatif sur la réalisation de ses objectifs.

1.2.1.2 Dimensions du risque

Les différentes définitions du risque font ressortir deux principales dimensions que sont la probabilité de survenance et l'impact du risque. In Renard, (2009 : 155), la définition ISO du risque précise qu'il se mesure en termes de conséquences et de probabilité. Dans l'analyse du risque, d'autres dimensions sont identifiées par les auteurs. Moreau (2002 : 3) distingue une troisième dimension. Selon lui, « La notion de risque comporte trois dimensions : *le péril ou le danger* (la source du risque) identifié, diffus ou non identifié (l'aléa), *ce que touchent les périls* (les objectifs du processus de l'entreprise au travers de ses effectifs, ses actifs matériels et immatériels, ses tiers et des parties prenantes, sa capacité de générer du cash et lever des fonds), et *la mesure de la vulnérabilité* dépendant de la probabilité de survenance (ou d'occurrence) ou la mesure d'impact ». McNamee (1998 : 39), cite deux autres dimensions du risque, à savoir: « the timing of risk », c'est-à-dire la période de réalisation de l'impact du risque et « the duration of its consequences » la durée pendant laquelle les impacts perdurent.

Ainsi, nous pouvons retenir que le risque à quatre (4) principales dimensions, que sont sa probabilité de survenance, son impact, son timing et la durée de réalisation de ses impacts.

1.2.1.3 Typologie des risques

Selon Nguena (2008 : 19), « Les entreprises encourent des risques divers et variés dès leur création et au cours de leur existence. Ces risques sont relatifs à l'activité et à la localisation de l'entreprise. Risques pouvant se classer selon diverses approches et dépendent de l'angle d'attaque retenus lors de l'analyse ». Chaque secteur d'activités (banques, industries, organismes, projets) ayant ses risques spécifiques liés à la nature de ses opérations et à son environnement. Ainsi, il serait difficile de définir une typologie standard des risques.

Néanmoins, en audit, les risques sont catégorisés principalement en fonction de leur nature et de leur menace.

1.2.1.3.1 Classification selon la menace

Selon Nguena (2008 : 19), Moreau (2002 : 15), les risques peuvent se classer selon la menace en trois grandes catégories, à savoir :

- risque source ;
- risque concourant (cause);
- risque incident (conséquence).

1.2.1.3.2 Classification selon la nature.

Selon Hamzaoui (2005 :172), Lejeune & al. (2007 : 98), par leur nature, nous distinguons les risques suivants :

- risque inhérent ;
- risque de non contrôle ;
- risque d'audit ;
- risque résiduel ;
- risque opérationnel.

Nous allons approfondir l'étude de la dernière catégorie de risque, car c'est elle qui constitue la base de notre étude. Les autres catégories seront définies en glossaire.

➤ Risques opérationnels

Le comité de Balle II (in Jiménez & al., 2008 :19), définit le risque opérationnel comme « le risque de perte directe résultante d'une inadéquation ou d'une défaillance attribuable à des personnes, des procédures, des systèmes mis en place et à des événements extérieurs ». Ce sont des risques recensés pendant l'analyse des processus liés au métier de l'entreprise encore appelés processus primaires, (Nguena, 2008 :29). Ces définitions montrent que le risque opérationnel est le risque lié au mode de fonctionnement et d'exécution des procédures internes de l'entreprise, à son personnel ainsi que d'éventuels dangers prévenant de son environnement extérieur.

Le comité de Balle II (in Jiménez & al., 2008 :69) définit sept (7) catégories d'événements liés au risque opérationnel. Ces événements sont les suivants:

- fraude interne (vol, fraude) ;
- fraude externe (vol, fraude, atteinte à la sécurité du système) ;
- pratiques en matière d'emploi et sécurité sur le lieu de travail (violation des règles de santé et de sécurité des employés, activités syndicales, plaintes pour discrimination et responsabilité civile en général) ;
- dommages aux actifs (catastrophes, sinistres,...) ;
- clients, produits et pratiques commerciales (utilisation frauduleuse d'informations confidentielles sur la clientèle, opérations boursières malhonnêtes pour le compte de la banque, blanchiment d'argent et vente de produits non autorisés) ;
- dysfonctionnement de l'activité et des systèmes (pannes de matériel et de logiciel informatiques, problèmes de télécommunications et pannes d'électricité) ;
- exécution, livraison et gestion des processus (erreur d'enregistrement des données, défaillances dans la gestion des sûretés, lacunes dans la documentation juridique, erreur d'accès aux comptes de la clientèle et défaillances des fournisseurs ou conflits avec eux).

1.2.2 Principaux risques opérationnels du processus de gestion des immobilisations et les dispositifs de maîtrise

Dans l'approche par processus, l'entreprise est abordée en analysant les divers processus mis en œuvre au travers de ses activités. Cette approche est donc économique par opposition à l'approche fonctionnelle qui s'appuyait sur les fonctions de l'entreprise et ne prenait pas en compte les interactions existantes entre les différentes fonctions. Pour Nguena (2008 :28) un processus correspond à un regroupement d'activités coordonnées afin de générer un output final ou intermédiaire. Renard (2009 :403) définit le processus comme un ensemble d'activités liées en vue d'un objectif commun.

Le processus de la gestion des immobilisations peut être défini comme l'ensemble des activités se rattachant aux immobilisations, depuis leur acquisition, leur séjour au sein de l'entreprise jusqu'à leur sortie du patrimoine.

Comme indiqué dans la définition, les risques opérationnels liés au processus de la gestion des immobilisations sont des risques propres au fonctionnement et aux procédures internes de gestion des immobilisations, aux personnels en lien avec les immobilisations, au système d'information de gestion des actifs ainsi qu'aux événements extérieurs auxquels les immobilisations de l'entreprise sont exposées.

Lors de la réalisation du processus de la gestion des immobilisations, les activités qui la composent, peuvent engendrer un ou plusieurs risques. Il s'agit alors, d'approfondir l'analyse au niveau de ces activités et identifier les risques inhérents susceptibles de compromettre le déroulement harmonieux du processus.

Ainsi nous allons donc concevoir un tableau d'identification des risques pour mettre en relief les principaux risques inhérents du processus. Ce tableau va découper l'activité (ou la fonction, ou le processus) à auditer en tâches élémentaires, (Renard, 2009 :236). Il s'agit pour nous de nous appesantir sur les différents sous processus indiqués plus haut et identifier les risques opérationnels inhérents à chaque sous processus à travers les activités qui le composent. Ces risques ne sont pas figés. Donc, l'inventaire des risques doit être évolutif.

En face de chacun de ces risques, nous rappelons quel est le dispositif (ou quels sont les dispositifs) de contrôle interne que l'on devrait en bonne logique normalement trouver pour faire échec au risque identifié (Renard, 2009 : 238).

Tableau 1 : Tableau synthétique des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations

Sous processus	Composantes	Risques encourus	Conséquences	Dispositifs de maîtrise des risques
Budgétisation	Établissement du budget des investissements	• Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	- Mauvaise qualité de l'information financière	- Budgétisation des investissements sur la base des objectifs stratégiques et opérationnels définis par la Direction Générale - Participation des directions techniques dans l'élaboration du budget - Arbitrage budgétaire du directeur général
		• Non exhaustivité des besoins d'investissements	- Mauvaise qualité de l'information financière - Retard des opérations	- Expression des besoins d'investissement par les directions techniques - Validation des besoins d'investissement par les responsables des directions techniques - Consolidation du budget d'investissement par le Contrôleur de Gestion
Exécution du budget	Suivi des engagements de dépenses	• Dépassement budgétaire	- Non atteinte des objectifs	- Visa du contrôleur de gestion sur toutes les Demandes d'Achats (DA) avant le lancement de la commande - Visa obligatoire de la Direction Générale sur toute DA dépassant le budget initial
		• Investissement non budgétisé	- Perte financière, Mauvaise qualité de l'information financière	- Visa du contrôleur de gestion sur toutes les DA avant le lancement de la commande - Existence d'un budget investissement exhaustif
Acquisition	Expression interne des besoins	• Besoins non exhaustifs et inopportune	- Litige avec le fournisseur	- Validation des Demandes d'Achats par le chef du service demandeur - Existence d'un modèle unique de DA - Validation des DA par des personnes habilitées
	Sélection des fournisseurs	• Choix subjectif du fournisseur	- Pertes financières Litiges avec des tiers	- Panel des fournisseurs à consulter défini collégialement (Demandeur et acheteurs) - Élaboration et large diffusion du cahier de charges auprès des fournisseurs - Mise en place d'une commission de dépouillement des offres
		• Favoritisme	- Litige, - Perte financière	- Mise en place de procédures écrites pour les passations de marchés - Mise en place d'une liste des fournisseurs agréées et l'actualiser périodiquement en fonction du profil et des spécifications techniques des marchés - Consultation de trois fournisseurs au minimum - Mise en place d'une commission de dépouillement des offres

Sous processus	Composantes	Risques encourus	Conséquences	Dispositifs de maîtrise des risques
	Passation des commandes / relance des fournisseurs	• Commande non précise (délais, spécifications commerciales et/ou techniques)	- Litiges avec le fournisseur, Perte financière	- Élaboration d'un cahier de charges précisant les spécifications techniques, le prix et la qualité - Participation du personnel technique dans l'élaboration du cahier des charges
		• Commandes directes, non autorisées ou hors circuit	- Perte financière	- Désignation des personnes autorisées pour la signature des commandes (liste nominative et instauration de plafonds – spécimens de signature régulièrement mis à jour...)
	Réception des biens livrés	• Réception d'équipements par des personnes non autorisées	- Litiges avec le fournisseur	- Designer les personnes habilitées à recevoir les équipements achetés - Mettre en place des commissions de réception pour les acquisitions importantes - Établissement de procès verbal de réception
		• Réception fictive et frauduleuse (livraison non reçues ou non conformes)	- Perte financière - Mauvaise qualité de l'information financière et non financière	- Mettre en place des commissions de réception pour les acquisitions importantes - Établissement de procès verbal de réception - Séparation de la fonction achat et réception
		• Non-conformité entre réception et commande quant à la qualité et/ou à la quantité et à la valeur	- Perte financière - Mauvaise qualité de l'information financière et non financière	- Rapprochement de la demande d'achat et du bon de réception pour s'assurer de la conformité de la livraison - Approbation contradictoire du Bon de Réception (demandeur, magasinier et livreur ou chauffeur) - Composition d'une commission de réception des immobilisations
	Réception et contrôle des factures	• Réception anarchique des factures	- Litiges avec le fournisseur	- Existence d'un point d'entrée unique de toutes les factures
		• Perte de factures reçues dans le circuit du contrôle	- Litiges avec le fournisseur, - Perte d'images	- Apposition de la date, d'un numéro de réception, du tampon facture original, et du tampon duplicata sur les doubles - Suivi des factures en circulation - Classement des factures dans un échéancier en attente de paiement

Sous processus	Composantes	Risques encourus	Conséquences	Dispositifs de maîtrise des risques
		• Approbation de factures correspondantes à des livraisons fictives	- Perte financière, - Mauvaise qualité de l'information financière	- Contrôle systématique de la facture par le service comptabilité (aspect formel de la facture, date et vérification des calculs, rapprochement facture avec BR et BC) - Matérialisation de l'acceptation de la facture originale par un « bon à payer » signé et daté - Attestation sur facture du service fait
Création pour soi-même	Création d'immobilisations pour l'entreprise elle-même	• Production d'immobilisation non autorisée	- Perte financière	- Élaborer des procédures d'autorisation des procédures de production d'immobilisations
		• Production d'immobilisation non budgétisée	- Perte financière - Difficultés de trésorerie	- Visa du contrôleur de gestion avant le lancement de tous travaux de production - Affectation d'une ligne budgétaire - Existence d'un budget des investissements
Suivi et dépréciation	Entretien et maintenance des immobilisations	• Détérioration prématuré d'équipements	- Perte financière, - Baisse d'activités	- Existence d'un programme d'entretien préventif - Acquisition d'équipements avec la clause « service après vente »
		• Panne d'équipements	- Retard, mauvaise qualité des opérations - Perte financière - Perte de vie humaine	- Élaboration des procédures d'entretien et maintenance des équipements - Existence d'un service entretien - Existence de contrat de maintenance
		• Entretien fictif	- Retard et mauvaise qualité des activités	- Élaboration d'un rapport après chaque mission d'entretien - Contrôle hiérarchique des entretiens effectués
	Protection physique et assurance des immobilisations	• Incendie	- Perte financière, - Perte de vie humaine, procès	- Élaborer, mettre en œuvre et communiquer des procédures de protection des immobilisations - Mise en place de dispositifs anti feu - Mise à disposition d'extincteur - Souscrire des polices d'assurance - Système d'alarme fumée

Sous processus	Composantes	Risques encourus	Conséquences	Dispositifs de maîtrise des risques
		• Inondations	- Perte financière - Perte de biens - Arrêt des opérations	- Élaborer, mettre en œuvre et communiquer des procédures de protection des immobilisations - Souscrire des polices d'assurance
		• Vol, disparition, sabotage	- Perte financière - Perte de biens - Arrêt des opérations	- Élaborer, mettre en œuvre et communiquer des procédures de protection des immobilisations - Souscrire des polices d'assurance - Contrats de surveillance des installations de l'entreprise - Contrats de gardiennage - Rapprochement entre le fichier d'immobilisations avec l'existant
		• Utilisation anarchique des immobilisations	- Perte financière	- Limiter l'accès aux en dehors des heures de bureaux - Élaborer, mettre en œuvre et communiquer des procédures de protection des immobilisations
	Inventaire physique des immobilisations	• Différence entre la réalité comptable des immobilisations et la réalité physique	- Conflit interne, - Mauvaise qualité de l'information financière et non financière	- Contrôle périodique de la concordance fichier des immobilisations/ comptabilité - Rapprochement périodique entre inventaire physique et inventaire permanent
		• Omission d'immobilisations	- Mauvaise qualité de l'information financière et non financière - Perte de biens	- Existence d'un fichier immobilisations - Existence de procédures de mise à jour du fichier immobilisations - Codification de toutes les immobilisations
		• Prise en compte d'immobilisation non appartenant à l'entreprise	- Litige avec des tiers	- Archivage des titres de propriété des immobilisations - Contrôle des titres de propriété des immobilisations
	Dépréciation des immobilisations	• Mauvaise estimation de l'amortissement	- Perte financière	- Élaboration des procédures relatives aux méthodes et durées d'amortissement, les communiquer au personnel concerné et les mettre à jour périodiquement - Respect des règles comptables et fiscales - Contrôle périodique de la concordance fichier des immobilisations/ comptabilité

Sous processus	Composantes	Risques encourus	Conséquences	Dispositifs de maîtrise des risques
Sortie	Cession d'immobilisations	• Cession non autorisée	- Perte financière	- Description des procédures de cession d'immobilisation - Désignation des personnes habilitées à autoriser la cession
		• Cession prématurée d'immobilisations	- Perte financière	- Description des procédures de cession d'immobilisation - Fixation de critères précis de cessions d'immobilisations
		• Détournement de matériel	- Perte financière	- Existence de justificatifs de cession ou d'un procès verbal de cession signé et daté - Conservation de l'ensemble des documents justificatifs
	Destruction ou mise au rebut d'immobilisations	• Destruction ou mise au rebut non autorisées	- Perte financière	- Description des procédures de destruction ou de mise au rebut - Désignation des personnes habilitées à autoriser la destruction ou la mise au rebut
		• Destruction ou mise au rebut de matériel non obsolète	- Perte financière	- Description des procédures de destruction ou de mise au rebut - Fixation de critères précis de mis au rébus
		• Détournement de matériel	- Perte financière	- Description des procédures de destruction ou de mise au rebut - Existence de justificatifs ou d'un procès verbal de destruction ou de mise au rebut - Conservation de l'ensemble des documents justificatifs

Source : A partir de Barry (2009 : 25-26), Hamzaoui (2005 :165-167), Legouge (1998 : 54), Bruel (1998 :118-139),

Conclusion

Dans ce premier chapitre, l'étude des généralités et les risques opérationnels du processus de gestion des immobilisations nous a permis d'apprécier toute l'importance du processus dans l'atteinte des objectifs d'une organisation.

Cette étude nous a permis de cerner les définitions des différentes terminologies en lien avec le processus, de définir ses objectifs, son étendue ainsi que les principales étapes de son fonctionnement. Celle-ci a constitué pour nous une prise de connaissance du processus et nous a permis d'aborder l'étude des risques opérationnels liés à ce processus.

La section portant sur les risques opérationnels du processus de gestion des immobilisations nous a permis d'approfondir nos connaissances sur la notion de risque à travers ses définitions, ses dimensions et les typologies de risque.

Au terme de ce premier chapitre, il s'agit pour nous de déterminer quelle démarche à adopter pour l'évaluation des risques opérationnels du processus de gestion des immobilisations.

Chapitre 2 : Démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations

L'entreprise étant une entité sujet à divers risques internes et externes, tout événement susceptible de compromettre l'atteinte de ses objectifs mérite d'être évalué et géré afin de limiter sa probabilité de survenance et ses impacts.

Les modes de gestion des risques diffèrent suivant les auteurs et les organisations, mais tous s'accordent sur la nécessité d'une correcte évaluation des risques afin d'assurer leur meilleure gestion. L'évaluation des risques constitue donc un maillon essentiel du dispositif de management des risques d'une organisation. Cette évaluation portera à la fois sur les risques inhérents et les risques résiduels.

2.1 Généralité sur l'évaluation des risques

Cette section, nous permettra d'aborder la définition, les objectifs et les finalités de l'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations.

2.1.1 Définition

L'évaluation des risques constitue le quatrième palier du COSO II (Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission). Pour sa définition, il est précisé dans Wikipedia que "Risk assessment is the determination of quantitative or qualitative value of risk related to a concrete situation and a recognized threat (also called hazard). Quantitative risk assessment requires calculations of two components of risk: R, the magnitude of the potential loss L, and the probability p, that the loss will occur".

Selon IFACI & al. (2005 : 73), l'évaluation des risques consiste à déterminer dans quelle mesure des événements potentiels sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Le management évalue la probabilité d'occurrence et l'impact de ces événements.

A partir de ces définitions, nous constatons que l'évaluation des risques porte essentiellement sur les deux grandes dimensions du risque que sont sa probabilité de survenance et son impact sur l'entreprise. Elle consiste à quantifier ces deux dimensions dans la perspective d'une meilleure gestion du risque.

Selon Nguena (2008 : 69), l'analyse des risques doit répondre entre autres au questionnement global suivant : quels sont les événements susceptibles d'empêcher l'entreprise de poursuivre ses objectifs ? Cela suppose une prise en compte exhaustive de tous les risques dans la démarche d'évaluation.

2.1.2 Objectifs

En général, la responsabilité première de la direction et du gouvernement d'entreprise est d'identifier et d'évaluer les risques pouvant empêcher la réalisation des objectifs de l'entité. L'évaluation des risques constitue pour le management, un outil important de pilotage et d'aide à la prise de décision. Elle a pour objectif de permettre à l'entreprise de connaître les risques auxquels elle s'expose en vue de mettre en place les dispositifs nécessaires de maîtrise. Selon Barthelemy & al. (2004 :173), l'évaluation des risques doit conduire à identifier les actions à mener en priorité pour maîtriser autant que faire ce peut, les risques auxquels on est exposé. Dans une mission d'audit, le but de l'évaluation des risques pendant la phase de la planification de l'audit est d'identifier les secteurs importants de l'activité à auditer, (Renard, 2009 :233)

Une fois que les dangers ont été identifiés et que les risques ont été évalués, le travail d'évaluation des risques doit servir à bâtir un programme de réduction des risques. Ce dernier vise à se doter des moyens de prévenir les risques en identifiant les leviers d'actions les plus efficaces pour anticiper certaines situations dangereuses, ou de réduire au maximum les conséquences en cas de survenance (Jiménez & al., 2008 :128).

2.1.3 Finalité

Selon Curaba & al. (2009 : 133), « L'évaluation des risques ne constitue pas une fin en soi. Elle trouve sa raison d'être dans les actions de prévention qu'elle va susciter. Sa finalité n'est donc nullement de justifier l'existence d'un risque, quel qu'il soit, mais, bien au contraire de mettre en œuvre des mesures effectives, visant à l'élimination des risques conformément aux principes généraux de prévention ». Il apparaît donc clairement que l'évaluation des risques constitue un maillon d'une chaîne et nullement une fin en soi. Son objectif ultime est de permettre à l'organisation d'avoir un niveau de maîtrise raisonnable sur les principaux risques qu'elle encourt.

2.1.4 Facteurs de réussite d'une évaluation des risques opérationnels

L'évaluation des risques opérationnels d'un processus est un travail assez fastidieux et nécessite la combinaison de plusieurs facteurs pour sa réussite. Ces facteurs sont relatifs à l'environnement interne de l'entreprise et constituent des préalables indispensables à la réussite de toute opération d'évaluation des risques opérationnels. Ce sont eux qui déterminent le contexte et les moyens alloués pour sa réussite.

On distingue cinq (5) principaux facteurs, que sont :

- l'implication de la Direction Générale ;
- la définition d'objectifs clairs ;
- la désignation d'un responsable (risk manager ou auditeur interne) ;
- la mise en place d'un groupe de travail de qualité ;
- l'affectation de moyens adéquats.

L'implication de la Direction Générale permet de donner de l'importance au processus d'évaluation des risques et garantit l'adhésion du personnel. Cette implication doit être soutenue par la définition d'objectifs clairs et précis. Selon Mareschall (2003: 44), la définition d'objectifs se situe tant au niveau du plan stratégique qu'au niveau de la cartographie. Il faut aussi, nécessairement la désignation d'un responsable risque opérationnel nommé par la Direction Générale. L'équipe chargée de l'évaluation des risques doit disposer également de toutes les compétences requises et comporter des opérationnels qui connaissent mieux les zones à risque du processus à étudier. L'évaluation des risques opérationnels nécessite également d'importants moyens financiers, matériels et humains.

2.2 Démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations

En raison de la nature du processus étudié, de l'objectif recherché par l'entreprise et les moyens affectés, l'évaluation des risques peut durer plusieurs mois. S'agissant de la démarche, il existe une multitude de techniques et d'outils d'évaluation des risques opérationnels. Tout dépend de l'objectif recherché par l'entreprise et des choix opérés.

Dans cette section, nous évoquerons les différentes approches d'évaluation des risques opérationnels ainsi que les différentes étapes.

2.2.1 Différentes approches d'évaluation des risques opérationnels

Les approches d'évaluation des risques opérationnels diffèrent l'une de l'autre, chacune d'entre elles présente des avantages et des inconvénients. Selon DENNERY & al, (2007: 23), les principales approches sont les suivantes :

- le bottom-up,
- le top down,
- l'approche combinée du bottom-up et top down.

2.2.1.1 Bottom-up

L'approche bottom-up consiste à une forte implication des niveaux opérationnels dans l'identification du risque en remontant jusqu'au responsable de l'activité ou du processus analysé. Elle se base sur des approches participatives, considérant qu'une évaluation se doit de tenir compte de la diversité inhérente à chaque système (Chamaret, 2007 : 17).

Selon DENNERY & al. (2007:23), l'approche du bottom-up présente les avantages suivants :

- « identifier des menaces empêchant la bonne réalisation des activités et l'atteinte des objectifs opérationnels ;
- favoriser la détection des « risques orphelins » à la frontière entre processus par exemple ;
- identifier des risques méconnus de la hiérarchie ;
- disposer d'une quantification reposant sur un historique ou une analyse concrète ;
- obtenir des informations détaillées, mais, nécessitant des ressources ».

2.2.1.2 Top-down

Par opposition à la démarche du bottom up, le top down privilégie la démarche descendante en partant du niveau hiérarchique le plus élevé vers les niveaux opérationnels. Ce sont les personnes chargées de l'évaluation du risque ou l'auditeur interne qui identifient les risques, puis les faits valider par les niveaux opérationnels. Cette approche a l'inconvénient de ne pas être assez exhaustive, car, l'équipe d'évaluation est éloignée de l'activité. Par contre, elle présente les avantages suivants :

- « obtenir une vision globale connaissance des menaces sur les enjeux majeurs ;

- échanger sur une vision transversale des risques (risques dans et hors sphère de responsabilité) ;
- partager au plus haut niveau la même compréhension globale des risques ;
- disposer de résultats rapides pour une mise en œuvre légère, favorisée par l'interrogation d'interlocuteurs ayant la compréhension la plus claire des objectifs ;
- favoriser l'adhésion des dirigeants qui deviennent promoteurs » (DENNERY & al, 2007: 23).

2.2.1.3 Approche combinée du top-down et du bottom-up

Les différences fondamentales qui existent entre les deux types d'approches (top-down, bottom-up) ont suscité l'intérêt de développer des méthodes hybrides afin de bénéficier des avantages des deux démarches. Aujourd'hui, il ne s'agit donc plus d'opposer les avantages d'une des approches aux inconvénients de l'autre, mais plutôt de chercher des moyens efficaces de combiner les deux (Chamaret, 2007 : 18). Dans ce cas, l'identification des risques se fait de façon parallèle par la hiérarchie et les opérationnels. L'ensemble des risques ainsi identifiés est validé par l'équipe d'évaluation.

2.2.2 Différentes étapes de l'évaluation des risques opérationnels

La démarche d'évaluation des risques opérationnels est constituée d'étapes successives, mais, elle ne répond à un aucun référentiel standard. Les démarches proposées par les différents auteurs se complètent toutes. Aucune méthode n'est supérieure à l'autre. Les étapes de la démarche d'évaluation des risques opérationnels de gestion des immobilisations seront la synthèse des points de vue de MOREAU (2002 :138), DESROCHES & al. (2003 : 97), BERNARD & al. (2004 :174), BAPST & al. (2002 :12), FAUTRAT (2002 :8), CURABA & al. (2009 : 93) ainsi que de RENARD (2009 : 195-199).

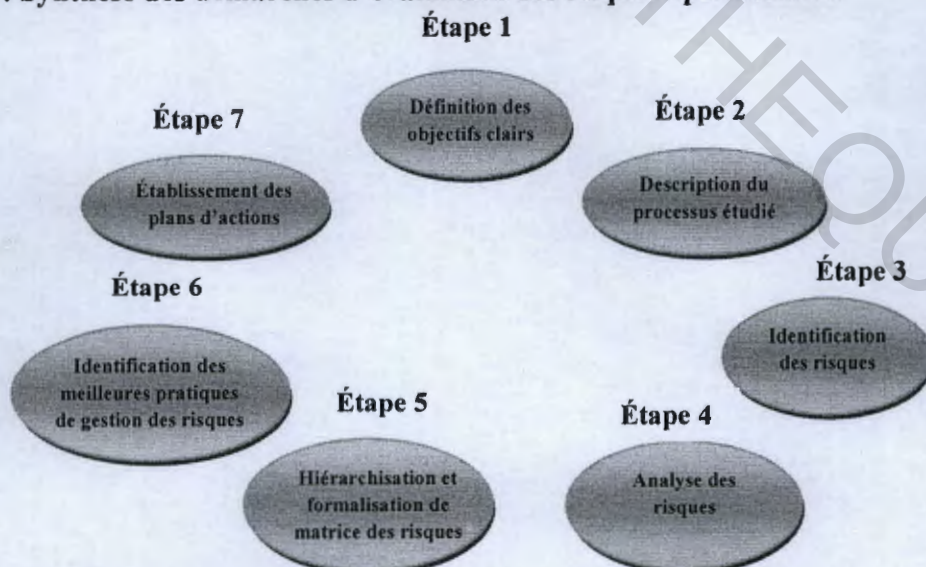
Le tableau 2 de la page suivante donne les différentes étapes proposées par les sept (7) auteurs.

Tableau 2 : Les étapes différentes étapes de la démarche d'évaluation des risques opérationnels

Étapes \ Auteurs	Moreau Franck (2002 :138)	Desroches & al. (2003 : 97)	Bernard & al. (2004 :174)	BAPST & al. (2002 :12) ²	FAUTRAT (2002 :8)	CURABA ³ & al. (2009 : 93)	RENARD (2009 : 195-99)	SYNTHESE
1. Définition des objectifs clairs		X	X	X		X	X	X
2. Description du processus étudié						X	X	X
3. Identification des risques	X	X	X	X	X	X	X	X
4. Analyse des risques	X	X	X	X	X	X	X	X
5. Hiérarchisation des risques et formalisation de matrice des risques (cartographie)	X	X	X	X	X	X	X	X
6. Identification des meilleures pratiques en matière de gestion des risques	X			X	X	X	X	X
7. Établissement des plans d'actions	X	X	X	X	X			X

Source : Nous-même.

Pour la démarche d'évaluation des risques opérationnels, la synthèse du tableau ci-dessus nous donne les étapes suivantes:

Figure 3 : Synthèse des démarches d'évaluation des risques opérationnels


Source : Nous-même à partir de la synthèse des auteurs cités dans le tableau 2 ci-dessus.

³ Dans la description de la Méthode Organisée Systémique d'Analyse de Risques (MOSAR)

Pour une meilleure compréhension de la démarche, nous allons procéder à la description de chacune des étapes.

2.2.2.1 Définition des objectifs clairs

Selon BAPST & al. (2002 :31), « l'élaboration du processus de management des risques repose avant tout sur une définition claire des objectifs recherchés par l'organisation et la construction d'un langage commun autour du risque dans l'entreprise ». Cette phase permet de déterminer la sensibilité et la tolérance de l'entreprise à certains risques. C'est-à-dire quelles sont les limites, fixées par le management et à partir desquelles il importe de prendre des dispositions protectrices (limites en pourcentage ou en valeur absolue), Renard (2009 :153).

2.2.2.2 Description du processus étudié

L'intérêt de la description du processus étudié est de bien identifier toutes les activités qui le composent afin de n'oublier aucune. Elle permet de bien comprendre le processus et d'identifier les principales zones à risques. Ceci facilite la construction du questionnaire de contrôle interne pour l'auditeur, (Renard, 2009 :195).

2.2.2.3 Identification des risques

Après avoir décomposé le processus en différentes activités ou tâches élémentaires, il s'agit dans cette étape d'identifier tous les événements à risques qui peuvent se produire lors d'un processus et qui pourraient avoir des conséquences sur son déroulement, (Jiménez & al, 2008 : 61). Les méthodes et les outils d'identification des risques sont divers et variés.

Desroches & al. (2003 : 63-65), proposent quatre (4) méthodes d'identification des risques opérationnels. Ce sont⁴ :

- Analyse préliminaire des risques (APR),
- Hazard identification (Hazid),
- Hazard and operability (Hazop),
- Analyse des Méthodes de Défaillance, de leurs Effets et de leur Criticité (AMDE/AMDEC).

⁴ Voir glossaire pour les définitions des quatre (4) méthodes

Quant à Curaba & al. (2009 : 78), ils présentent deux approches d'identification des risques, notamment l'approche par les dangers et l'approche par les risques. Chacune présente des avantages et des inconvénients mais toutes aboutissent au même résultat.

Nous distinguons d'autres techniques d'identification des risques opérationnels que sont : l'identification basée sur les actifs créateurs de valeurs, l'identification basée sur l'atteinte des objectifs, l'identification basée sur les check-lists, l'identification par l'analyse historique, l'identification basée sur l'analyse de l'environnement et l'identification par tâches élémentaires.

2.2.2.4 Analyse des risques

L'analyse des risques est une étape importante dans la démarche d'évaluation des risques opérationnels. Une fois les risques identifiés, il est nécessaire de procéder à une analyse de ceux-ci. Cette évaluation peut se faire sous différentes façons dans la mesure où bien des risques sont difficiles à quantifier. Selon IFACI & al. (1998 :61), le processus plus ou moins formel se décompose généralement de la façon suivante :

- évaluation de l'importance du risque ;
- évaluation de la probabilité (ou fréquence) de survenance du risque ;
- prise en compte de la façon dont le risque doit être géré, c'est-à-dire l'évaluation des mesures qu'il convient de prendre.

2.2.2.4.1 Évaluation de la probabilité de survenance des risques

Il semble difficilement concevable d'évaluer un risque sans parler de sa probabilité de survenance. Selon Curaba & al. (2009 : 105), « la probabilité est un critère intéressant, car il permet de relativiser un risque identifié en fonction de ses chances de se réaliser. Ce critère se base sur la probabilité d'apparition du danger et les mesures en place pour maîtriser le risque ». L'évaluation de la probabilité de survenance est autant valable pour les risques survenus que pour ceux qui ne sont jamais survenus. Quant à la fixation des niveaux de probabilité, il n'en existe pas un modèle standard, tout dépend de l'appréciation de l'auditeur, ce qui rend l'évaluation subjective. Les échelles de cotation peuvent être qualitatives ou quantitatives. On rencontre généralement les échelles de trois (3) et cinq (5) niveaux.

Tableau 3 : Exemple d'échelle de probabilité à 5 niveaux

Cote	Échelle	Description
1	Très faible	Un tel événement a une probabilité de 1 sur 1 000 000 (d'après des expériences similaires ou d'après simulations ou essais) d'arriver dans la société.
2	Faible	Événement qui n'interviendra qu'en cas d'utilisation très abusive ou d'erreur d'application des procédures.
3	Moyen	Quelques cas signalés par le passé
4	Élevé	Cas signalés à plusieurs reprises et non maîtrisés par le passé.
5	Très élevé	Une (1) chance sur deux de se produire dans la vie de la société.

Source : Nous-même à partir de Curaba et al. (2009 : 106)

2.2.2.4.2 Évaluation de l'impact du risque

L'impact du risque constitue sans doute le critère qui fait le plus l'unanimité. Il détermine la perte encourue par l'entreprise liée à la survenance du risque. Selon Desroches & al. (2003 : 137), « la gravité du risque correspond à la gravité des conséquences de l'occurrence d'un événement redouté en termes de dégradation des performances, de surcoût et d'augmentation des délais ». Les impacts de la survenance d'un risque peuvent être de plusieurs natures notamment financières, de réputation, d'image, humaines, etc.

Le choix des critères d'appréciation de la gravité d'un risque est laissé à l'auditeur, qui le détermine en fonction de la nature des événements redoutés et des spécificités de l'organisation. Les critères peuvent être qualitatifs ou quantitatifs. Quelle que soit l'approche (critères), l'important est d'obtenir l'objectivité et la hiérarchisation pour éviter le phénomène de « la liste des courses » où il n'existe pas de priorité de traitement évidente, (Curaba & al., 2009 : 104). Généralement, deux échelles sont utilisées pour la détermination de l'impact d'un risque : une échelle de trois (3) niveaux et une échelle de cinq (5) niveaux.

Tableau 4 : Exemple d'échelle de gravité à 3 niveaux

Note	Gravité	Définition	Exemple
1	Faible	Blessures légères	Contusion, inflammation, brulure superficielle
10	Élevé	Brulure n'entraînant pas une altération à vie de l'intégrité physique	Fracture, brulure sérieuse, plaie grave
100	Grave	Handicap irréversible	Brulure grave, amputation

Source : Nous-même à partir de Curaba et al. (2009 : 102)

Tableau 5 : Exemple d'échelle d'impact financier à 5 niveaux

Note	Impact	Description
1	Insignifiant	Perte financière inférieure à 5 000 000 de francs CFA
2	Mineur	Perte financière de 5 000 000 à 10 000 000 de francs CFA
3	Modéré	Perte financière de 10 000 000 à 50 000 000 de francs CFA
4	Majeur	Perte financière de 50 000 000 à 100 000 000 de francs CFA
5	Catastrophique	Perte financière de supérieur à 100 000 000 de francs CFA

Source : Nous-même à partir de Fortugne (2001 : 11)

2.2.2.4.3 Criticité du risque (duo probabilité/impact)

Après avoir déterminé les niveaux de probabilité de survenance et l'impact, il convient de déterminer une criticité pour chaque risque. La criticité d'un risque correspond au produit de sa probabilité d'apparition et de son impact. Pour une approche qualitative, il s'utilise en général sous forme de tableau ou diagramme où l'intersection des deux (2) critères nous donne une classification du risque sous forme de zones, (Curaba & al, 2009 : 110).

En se référant, à l'exemple donné dans Renard (2009 : 158-159), le risque informatique de la trésorerie se détermine comme suit :

- Gravité : 3
- Vulnérabilité : 1

D'où le risque informatique de la trésorerie est de : $3 \times 1 = 3$

2.2.2.4.4 Évaluation des mesures de contrôle adéquat

L'évaluation des mesures de contrôle existantes est une étape incontournable dans la démarche d'évaluation des risques opérationnels. En effet, comment peut-on évaluer un risque sans se préoccuper des moyens de prévention existant ? L'évaluation des mesures de contrôle adéquats consiste donc à évaluer sur le terrain, chaque risque identifié dans le référentiel (impact et probabilité), ainsi qu'à évaluer la qualité des contrôles internes existants (pertinence et efficacité), au regard des principes de contrôle interne reconnus comme souhaitables dans le référentiel, (Fautrat, 2002 : 8). On va chercher à savoir si on « maîtrise » déjà le risque, (Curaba & al. 2009 : 108).

Mesurée en pourcentage, l'efficacité des Dispositifs de Maîtrise des Risques (DMR) réduit les impacts d'une part, et d'autre part, la fréquence d'occurrence de l'événement à risque. Les

différents DMR existants sont évalués globalement sur une échelle à quatre (4) niveaux⁵ (Jiménez & al., 2008 : 267):

- Fort : [75% à 99%]
- Moyen fort : [50% à 75%]
- Moyen faible: [25% à 50%]
- Faible : [0% à 25%].

Après cette évaluation, nous aurons un niveau de risque résiduel intégrant les mesures de prévention existantes et effectivement appliquées. La qualité du DMR étant inversement proportionnelle au niveau de probabilité de survenance. Un DMR fort signifie que la probabilité de survenance du risque est faible.

Tableau 6 : Exemple de calcul de niveau de risque résiduel

Risques	Description du risque	Niveau de probabilité	Niveau de gravité	Criticité du risque brut	Moyens de prévention existants	Moyen de prévention à prévoir	Niveau de maîtrise	Niveau de risque résiduel
Vol de matériel	Vol des équipements de productions par les employés	4	10	40	- Contrat de gardiennage - Inventaire permanent des immobilisations	- Inventaire physique - Inventaire permanent - Contrat de gardiennage - Assurance	0,5 (50%)	20

Source : A partir de Curaba (2009 : 109).

2.2.2.4 Hiérarchisation et formalisation de la matrice des risques

La hiérarchisation des risques constitue l'étape intermédiaire entre l'identification du risque (probabilité, gravité, durée) et l'établissement du dispositif qui mettra prioritairement sous contrôle les risques du haut du classement, (Maders & al., 2006 : 51). Elle consiste à classer dans un ordre décroissant les niveaux de risque résiduel résultants de l'évaluation. La hiérarchisation des risques permet de déterminer les risques prioritaires à maîtriser, compte tenu des seuils fixés par le management.

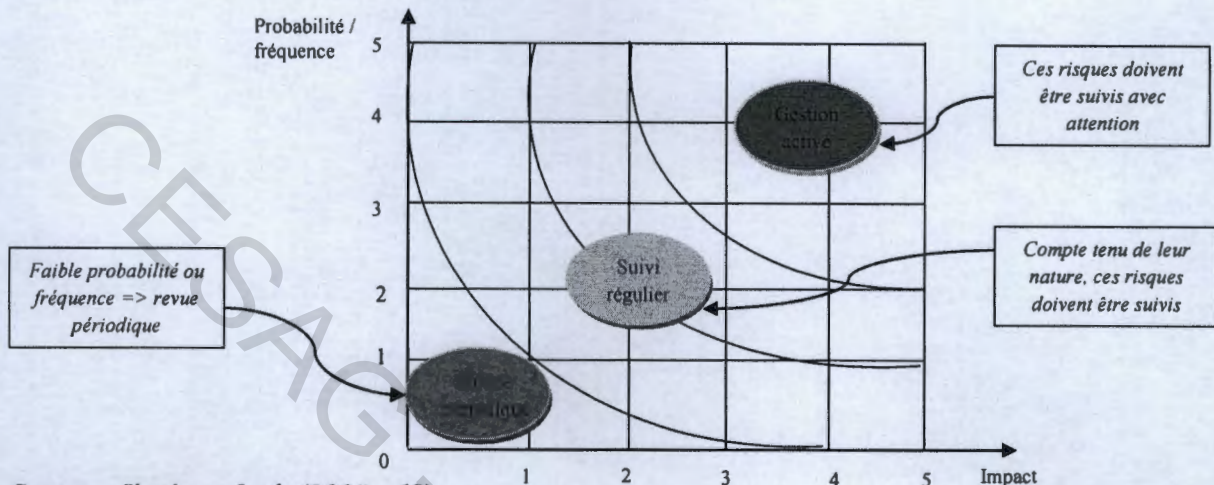
Le classement des risques peut être matérialisé dans une matrice (cartographie des risques) suivant la probabilité de survenance et l'impact des risques. Ceci permet de classer les risques en plusieurs zones correspondant à des niveaux de priorités différentes. La cartographie des risques permet à la Direction Générale et avec l'assistance du risque manager, d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous :

- aux responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne ;

⁵ D'autres auteurs proposent des échelles de niveaux trois (3) et cinq (5).

- aux auditeurs internes pour élaborer leur plan d'audit, c'est-à-dire fixer les priorités, (Renard, 2009 : 157).

Figure 4 : Exemple de matrice des risques



Source : Jiménez & al. (2008 : 68)

2.2.2.5 Identification des meilleures pratiques de gestion des risques

Afin de pouvoir définir les actions à mettre en œuvre pour maîtriser les risques identifiés, nous allons chercher à déterminer pour chacun des risques, le dispositif spécifique de contrôle interne adéquat. C'est-à-dire chercher à répondre à la question : Que faut-il faire ou mettre en place pour que le risque ainsi identifié ne se manifeste pas ? (Renard, 2009 : 197). A ce stade, le niveau de sophistication du management des risques doit être adapté naturellement en fonction des circonstances. Selon BAPST & al. (2002 : 32), « mieux gérer les risques, c'est adapter les efforts aux enjeux ».

Pour répondre à cet impératif d'amélioration continue, l'auditeur va chercher les meilleures pratiques de gestion des risques pour renforcer son système de contrôle interne. Il peut faire recours à plusieurs techniques dont les plus courantes sont :

- le benchmarking⁶ ;
- l'analyse documentaire ;
- la participation aux conférences et colloques ;
- la formation continue.

⁶ Les quatre points seront expliqués en glossaire

2.2.2.6 Établissement des plans d'actions

L'évaluation des risques sur le terrain a permis d'identifier les moyens de prévention existants et ceux qui restent à prévoir. Elle a également permis de faire la revue des meilleures pratiques en matière de gestion des risques d'où la nécessité d'agir pour atteindre l'objectif de maîtrise des risques. Ceci passe par l'établissement d'un plan d'actions pratique et efficace. Le but du plan d'actions est de pouvoir agir sur les différents éléments identifiés et quantifiés afin de modifier le profil de risques de la société ou tout moins sa sensibilité en cas de survenance d'événements non souhaités, (Jiménez & al, 2008 :127).

Selon Curaba & al. (2009 : 150), le plan d'actions doit être structuré en deux parties distinctes. Tout d'abord, le référencement de l'action qui permet de comprendre l'origine et le contenu de l'action. Puis, la partie pilotage de l'action qui permet d'identifier « qui fait quoi ? » et « quel suivi ».

Tableau 7 : Exemple de fiche de suivi d'une recommandation

Document à retourner complété au service d'audit interne au plus tard pour le				
Rapport d'audit publié le				
Recommandation : (N° références, texte)				
Réponse : Établie par (nom, fonction, date, signature) Recommandation (cocher) : réalisée ☐ retenue ☐ à l'étude ☐ refusée ☐				
Dates prévues	DESCRIPTION DU PLAN D'ACTION			
Acceptation du plan d'action (codification par l'audit interne)	Complet ? Qui ☐ Quoi ☐ Quand ☐	Exhaustivité ? ☐	Permanent ? ☐	Contrôlé ? ☐

Source : Schick (2008 : 135)

Conclusion

Au terme de ce chapitre portant sur la démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations, nous avons pu approfondir notre compréhension sur plusieurs aspects liés au thème.

Dans un premier temps, il s'agissait d'appréhender l'évaluation des risques opérationnels et les principaux objectifs qu'elle recherche. Ceci nous a permis de parcourir la littérature en la matière afin d'asseoir les différents concepts.

Dans le second temps, nous nous sommes intéressés à la revue de littérature portant sur la démarche d'évaluation des risques opérationnels et ses différentes approches. Dans cette section, nous avons retenu sept (7) principales étapes pour la démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations. Cela qui constituera la base de notre modèle d'analyse.

A la suite des approfondissements opérés dans ce deuxième chapitre, notre étude se poursuivra avec un troisième chapitre qui portera sur la méthodologie de l'étude. Il s'agit alors de déterminer qu'elle approche méthodologique allons nous adopter pour la phase pratique de l'étude.

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

Après la revue de littérature qui nous a permis d'approfondir notre connaissance du thème, il s'agit maintenant de définir la méthodologie de l'étude. Ceci, dans le but de définir clairement le cadre de l'étude, préciser ses étapes d'évolution ainsi que les techniques et outils qui seront utilisés.

Dans ce chapitre, notre travail sera structuré principalement en deux (2) sections :

- le modèle théorique d'analyse ;
- les outils de collecte et d'analyse des données.

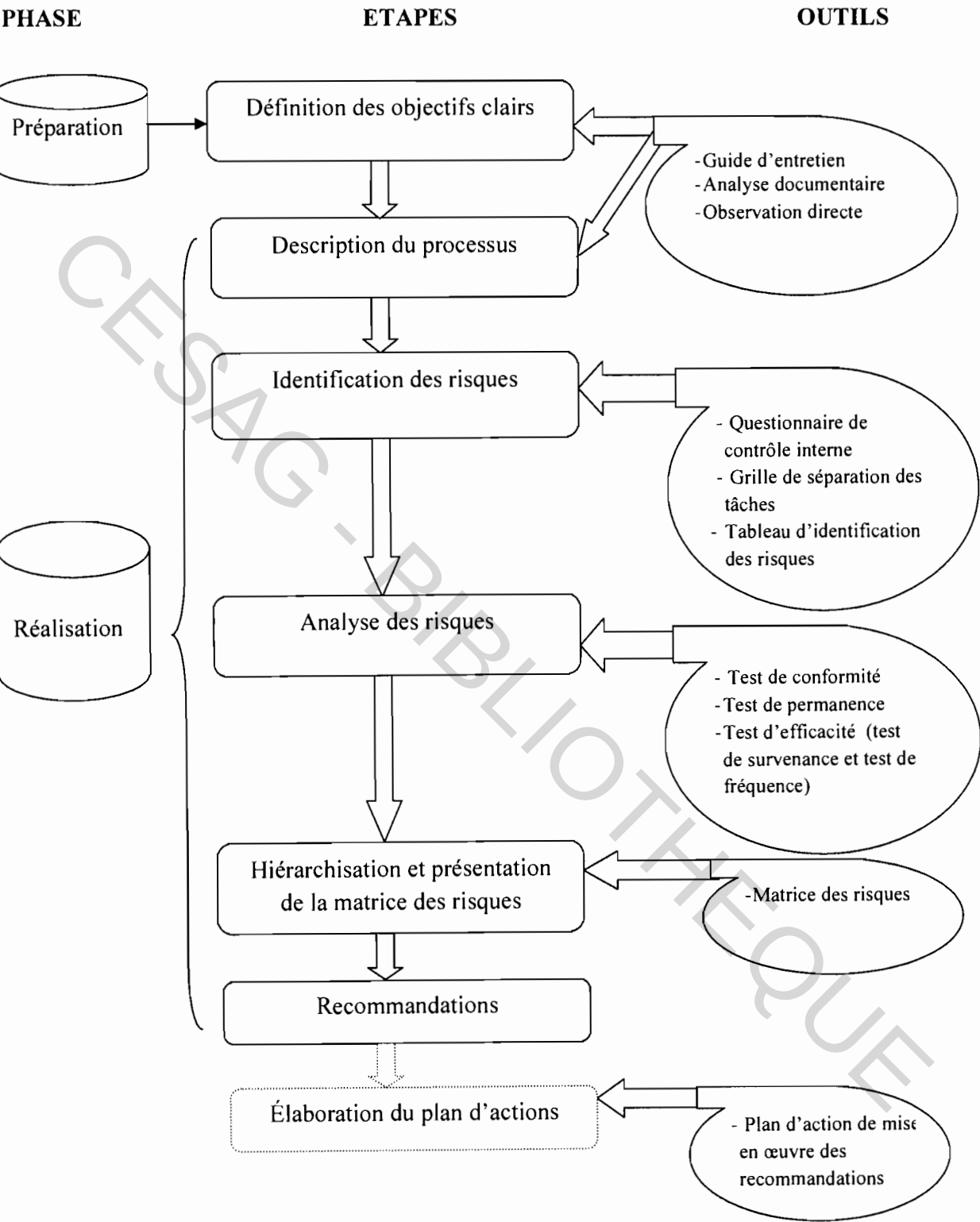
3.1 Modèle théorique d'analyse

Pour la conduite de l'étude, le modèle théorique d'analyse adopté sera la synthèse des points de vue des auteurs que nous avons étudiés dans la revue de littérature. Il est essentiellement constitué des sept (7) étapes que nous avons identifiées dans la démarche d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations (voir page 35). Toutefois, l'étape d'élaboration du plan d'actions n'a pas été retenue dans le modèle en raison de la délimitation du champ de l'étude. L'élaboration du plan d'actions de maîtrise des risques sera de la responsabilité du CHNU de Fann.

A chaque étape de la démarche, sont rattachés les outils de collecte et d'analyse des données appropriés. Les principaux outils et techniques retenus sont :

- le guide d'entretien;
- l'analyse documentaire ;
- l'observation physique directe;
- le questionnaire de contrôle interne (QCI) ;
- la grille de séparation des tâches ;
- le tableau d'identification des risques ;
- les tests d'audit (conformité, permanence, efficacité) ;
- la matrice des risques ;
- le plan d'actions de mise en œuvre des recommandations.

Figure 5 : Modèle théorique d'analyse



Source : Nous-même

3.2 La collecte et l'analyse des données

Pour la conduite de notre étude, les outils retenus dans le modèle d'analyse constituent les outils de collecte et d'analyse des données. Ils nous servent à mieux approfondir notre connaissance du processus de gestion des immobilisations et à fonder nos constats.

3.2.1 La collecte de données

Pour la collecte des données, les outils et techniques utilisés sont l'entretien, l'analyse documentaire et l'observation physique. Les différents outils sont présentés en annexe de la page 102 à 115.

3.2.1.1 Entretien⁷

L'entretien a pour but de collecter des données en vue de les analyser. En audit, l'entretien n'est pas une discussion, il doit être organisé et centré sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations.

Au cours de notre étude, nous avons fait des entretiens avec les principaux acteurs du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann. A chaque interview, nous avons conçu un guide d'entretien pour la circonstance. Au total, nous avons interviewé douze (12) personnes sur trente (30) soit 40% de l'effectif des services et cellules concernés. Le tableau ci-dessous présente la répartition des interviewées entre les services et cellules.

Tableau 8 : Nombre de personnes interviewées par service/cellule

Service	Nombre de personnes	Effectif total	Taux
Cellule Contrôle de Gestion	2	5	40%
Services Administratifs et Financiers	5	10	50%
Service Technique de la Maintenance	3	10	30%
Service Hygiène et Sécurité	1	4	25%
Cellule Audit Interne	1	1	100%
Total	12	30	40%

Source : Nous-même

3.2.1.2 Analyse documentaire

L'analyse documentaire consiste à l'exploitation des documents internes et externes de l'organisation dans le but de tirer des informations utiles pour la prise de décision. Selon Blanquet, (2004 :2), l'analyse documentaire est l'opération qui consiste à présenter sous une

⁷ Voir un exemplaire de guide d'entretien à la page 115.

forme concise et précise des données caractérisant l'information contenue dans un ensemble de document ou non.

Durant notre étude, nous avons tout d'abord analysé les dossiers de présentation de l'organisation de l'hôpital et ses activités et ensuite les dossiers relatifs à la gestion des immobilisations. A chaque étape du processus, il existe des types de documents particuliers.

3.2.1.3 Observation physique directe

L'observation physique est une technique utilisée par l'auditeur qui permet le constat immédiat du phénomène ou du processus étudié. Elle consiste à suivre le déroulement d'un processus de son début à sa fin. L'observation physique doit répondre à trois (3) conditions. Elle ne doit pas être clandestine, ni ponctuelle et doit toujours être validée, car elle-même est incertaine sauf le cas où elle sert à une validation, (Renard, 2009 : 351).

Nous avons beaucoup utilisé l'observation physique au cours de notre étude. A chaque fois que nous étions dans un service nous avons essayé de voir physiquement comment le travail se déroule en plus on vérifiait systématiquement la concordance des fiches d'inventaire contradictoire et les immobilisations en présence dans le service.

3.2.2 L'analyse des données

Pour l'analyse des données, nous avons retenu les tests d'audits et les outils d'analyse des données tels que la grille d'analyse des tâches, le Questionnaire de Contrôle Interne (QCI) et le tableau d'identification des risques.

3.2.2.1 Grille d'analyse des tâches⁸

La grille d'analyse des tâches est un outil que l'auditeur utilise pour identifier les forces et les faiblesses du système étudié. Il s'agit d'un tableau à double entrées qui permet de décomposer la procédure en différentes opérations assumées par les agents ou les services de l'entreprise, (Ahouagansi, 2006 :226).

Nous avons utilisé la grille d'analyse des tâches sur toute l'étendue du processus. L'analyse de la grille nous a permis d'apprécier les séparations de fonctions nécessaires..

⁸ Voir la Grille d'analyse des tâches en Annexe 2 à la page 102.

3.2.2.2 Questionnaire de Contrôle Interne (QCI)⁹

Le questionnaire de contrôle interne est un outil qui permet à l'auditeur, grâce à un grand nombre d'interrogations précises, de détecter les forces et les faiblesses du contrôle interne. Il définit d'abord les objectifs de contrôle interne du module et d'apprécier ensuite la séparation des fonctions, puis analyse les procédures de contrôle interne pour chacune des étapes du circuit, (Obert, 2004 :75).

En somme nous avons élaboré et renseigné huit (8) questionnaires de contrôle interne. La réponse aux questions qui y sont posées dedans, nous permettait de se faire une idée sur la qualité du dispositif de contrôle interne mis en place au regard des bonnes pratiques de gestion.

3.2.2.3 Tableau d'identification des risques¹⁰

Le tableau d'identification des risques permet de découper l'activité en différentes tâches élémentaires afin d'identifier les risques opérationnels rattachés à chacune.

Nous avons fait le tableau d'identification au niveau de chaque sous processus et tâches. Ceci nous a permis d'identifier les risques au regard des dispositifs de contrôle interne existants.

3.2.2.4 Tests de conformité et de permanence¹¹

Le test de conformité permet à l'auditeur de s'assurer que sa compréhension des procédures et des clés mis en place est juste, (Ahouagansi, 2006 :226). Il consiste à mettre en œuvre des tests sur quelques opérations sélectionnées pour s'assurer que les procédures se déroulent tels qu'elles ont été décrites.

3.2.2.5 Test d'efficacité

Le test d'efficacité a pour but d'apprécier l'efficacité du dispositif de contrôle interne. Il consiste pour l'auditeur, de s'assurer à travers des tests de survenance et de fréquence que les dispositifs mis en place permettent effectivement de maîtriser les risques identifiés au préalable. Les tests de survenance et de fréquence permettent de confirmer ou d'infirmer la confiance accordée au dispositif de contrôle interne. Ils consistent à faire une revue historique de la survenance des événements à risques et la fréquence avec laquelle ils sont survenus.

⁹ Voir les QCI en Annexe 3 de la page 103 à 111

¹⁰ Voir la section 6.1 de la page 73 à 79.

¹¹ Voir les détails des tests d'audit en Annexe 4 de la page 112 à 114.

Conclusion

Ce chapitre portant sur la méthodologie de l'étude nous a permis de mieux définir le cadre de conduite de notre étude, d'identifier les outils adéquats et de déterminer à quel moment nous devons utiliser chacun des outils. Il nous a également permis d'approfondir notre connaissance dans la conception et l'utilisation des outils en question. Désormais, nous disposons d'un cadre méthodologique référentiel pour aborder la partie pratique de notre étude.

La partie pratique nous permettra de mettre en œuvre les différents outils et techniques étudiés dans la revue de littérature.

Conclusion de la première partie

Cette première partie de notre étude nous a permis de mieux comprendre le sujet sur un plan théorique et de définir une méthodologie pour la conduite de la deuxième partie de l'étude.

Les approfondissements opérés dans la revue de littérature (chapitres 1 et 2) ont permis de mieux asseoir les concepts fondamentaux du thème, de mieux comprendre le fonctionnement du processus sur un plan théorique et d'identifier les principaux risques inhérents à chaque étape du processus. Ils nous ont également servi pour définir une démarche unique d'évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations grâce à la synthèse du point de vue de sept (7) auteurs de référence cités dans le tableau 2 (page 35).

Nous avons pu également définir une méthodologie pour la conduite de la phase pratique de notre étude. Celle-ci nous servira de feuille de route pour mener à bien la suite de l'étude.

DEUXIEME PARTIE:
CADRE PRATIQUE

De nos jours la problématique de la gestion des immobilisations dans les entreprises et autres formes d'organisations se pose avec une réelle acuité. Pour faire face à cela, les organisations se dotent de plus en plus de dispositifs de contrôle interne performants en vue de maîtriser les risques opérationnels liés à la gestion de ce cycle. Après avoir fait une revue de littérature sur cette problématique dans la première partie, le Centre Hospitalier National et Universitaire (CHNU) de Fann de Dakar nous servira de cadre pour mettre en œuvre la phase pratique de notre étude.

Le Centre Hospitalier National Universitaire de Fann (CHNU) est un établissement public de santé de niveau III ayant une triple vocation : Soins, Enseignement et Recherche. Pour l'atteinte de ses objectifs, le CHNU de Fann s'est inscrit dans une dynamique d'amélioration continue de son dispositif de contrôle interne, cela à travers la mise en place d'un service de contrôle de gestion et d'audit interne. Mais la principale question qui demeure est la suivante : est-ce que l'instauration de ces différents corps de contrôle suffit-elle pour autant pour avoir un dispositif de contrôle interne efficace ? Rien ne garantit cela, d'où l'intérêt de notre étude pour apprécier effectivement les risques opérationnels liés au processus de gestion des immobilisations de ce centre hospitalier.

Notre travail de cette deuxième partie viendra en complément de celui que nous avons déjà opéré dans la première partie. Il sera structuré en trois (3) chapitres. Dans un quatrième chapitre, nous procéderons à une brève présentation du CHNU de Fann, puis faire la description et l'analyse des procédures existantes en matière de gestion des immobilisations en chapitre cinq (5) et enfin l'évaluation proprement dite des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations dans le sixième chapitre.

Chapitre 4 : Présentation du Centre Hospitalier National et Universitaire (CHNU) de Fann

Nous allons entamer la phase pratique de notre étude par une brève présentation du Centre Hospitalier National et Universitaire (CHNU) de Fann. Cela nous permettra de faire une prise de connaissance générale de l'hôpital. Cette présentation portera sur ses généralités, son organisation, ses domaines d'intervention et ses récentes réalisations.

4.1 Présentation générale

Le Centre Hospitalier National et Universitaire (CHNU) est un centre de santé d'envergure nationale et sous régionale. Sa configuration actuelle est la résultante de profondes mutations qu'il a connu de sa création à nos jours.

4.1.1 Cadre institutionnel

Le Centre Hospitalier National et Universitaire (CHNU) est un Établissement Public à caractère administratif doté de la personnalité morale et juridique et d'une autonomie financière sous le contrôle de l'État. Il a été créé depuis 1955 et s'est construit progressivement. C'est le décret N° 65-393 du 10 juin 1965 qui a fait de lui une des composantes du CHU de Dakar. En 1999, il a été érigé en Établissement Public de Santé (EPS) par le décret N° 99-857 du 27 août. Cela, en application des lois N° 98-08 et 99-08 du 02 mars 1998 portant respectivement réforme hospitalière et la création, l'organisation et le fonctionnement des Établissements Publics de Santé.

4.1.2 Historique

L'édification du CHNU de Fann ne s'est pas faite en une seule fois, mais en plusieurs étapes comprises entre 1955, date du projet de sa création à nos jours. Quelques dates importantes de cette évolution sont :

1955 : Année de création de l'hôpital de Fann ;

1960 : Création de l'Hôpital de Fann. Avec une mission de soins, d'enseignement et de recherche ;

1965 : Décret 65. 393 du 10 juin 1965 fait de l'hôpital de Fann un CHNU ;

1999 : Décret 99. 857 du 27 août 1999 érige le CHNU Fann en EPSH.

4.1.3 Objectifs

Les objectifs de l'Hôpital de Fann s'inscrivent dans ceux assignés aux EPS conformément à la loi sur la réforme hospitalière. Il s'agit pour les Établissements Publics de Santé :

- d'assurer un accès équitable de l'ensemble de la population à un minimum de soins ;
- d'offrir des prestations de qualité aux meilleurs coûts possibles ;
- d'assurer le traitement des cas d'urgence avant toute formalité administrative et de prendre en charge les malades qui ont été référés par une structure sanitaire publique ou privée ;
- d'assurer la formation des médecins et des auxiliaires médicaux.

4.1.4 Missions

Les missions du CHUN de Fann sont celles assignées à tous les établissements hospitaliers par la loi sur la réforme hospitalière. Les articles 1, 8 et 9¹² de cette loi précisent les missions assignées aux Établissements hospitaliers.

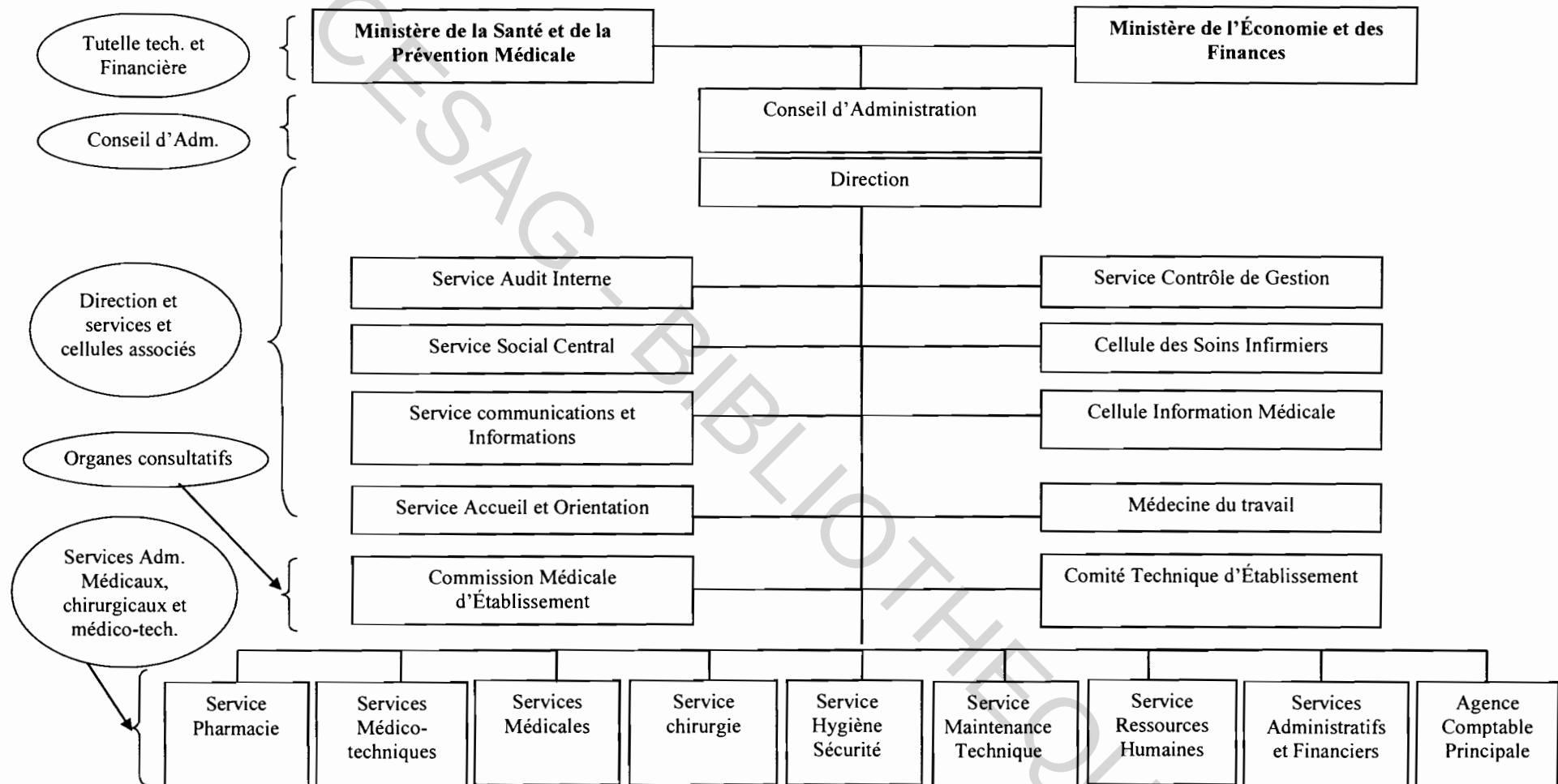
4.2 Organisation générale

L'organigramme du CHUN de Fann en date de l'année 2007 fait ressortir une organisation à cinq (5) niveaux :

- au premier niveau se trouvent les entités ministérielles de tutelle à savoir le Ministère de la Santé et de la Prévention Médicale et le Ministère de l'Économie et des Finances ;
- au deuxième niveau se situe le Conseil d'Administration ;
- au troisième niveau se retrouvent la Direction Générale et les services et cellules qui y sont rattachés ;
- au quatrième niveau se situent les organes consultatifs que sont le Comité Technique d'Établissement (CTE) et la Commission Médicale d'Établissement (CME) ;
- au cinquième niveau se trouvent les services opérationnels médicaux, médico-techniques et administratifs qui comportent en leur sein des divisions.

¹² Pour des précisions, voir http://www.demarches.gouv.sn/textes/decret_org_ets-publics_sante-hospitaliere.pdf

Figure 6 : Organigramme du CHNU de Fann



Source : Projet d'établissement du CHNU de Fann (2007 :5)

4.2.1 La tutelle technique et Financière

La tutelle du CHNU de Fann est assurée conjointement par deux (2) départements ministériels. Le Ministère de l'Économie et des Finances assure la tutelle financière et le Ministère de la Santé et de la Prévention Médicale assure la tutelle technique.

4.2.2 Le Conseil d'Administration

Le Conseil d'Administration du CHNU de Fann compte douze (12) membres constitué des professionnels de la santé, des représentants de l'administration publique et des autres parties prenantes du secteur de la santé.

4.2.3 La Direction et les services et cellules y associés

La Direction de l'hôpital est dirigée par un Directeur Général. La Direction est chargée entre autres de représenter l'établissement en justice et dans tous les actes de la vie civile, d'assurer la gestion générale de l'établissement et l'exécution des délibérations du Conseil d'Administration et des décisions prises par les autorités de tutelle. Elle est chargée également de la préparation des réunions du Conseil d'Administration dont le Directeur assure le secrétariat.

Pour la réalisation des missions qui lui sont assignées, la Direction Générale est assistée par des services et des cellules spécialisés. Ce sont :

- le Cellule d'Audit Interne ;
- le Service de Contrôle de Gestion ;
- le Service Communication Information ;
- le Service des Soins Infirmiers ;
- le Service Social Central ;
- le Service Médecine du Travail ;
- la Cellule d'Information Médicale.

Nous allons approfondir la présentation de la Cellule d'audit interne, car c'est là-bas que nous avons effectué notre stage.

➤ La Cellule d'audit interne

La Cellule d'audit interne est chargée de procéder aux investigations nécessaires dans le cadre de la gestion financière et mettre en œuvre les procédures d'audit interne et veiller à leur correcte exécution. Il est dirigé par un chef de cellule et doté d'un secrétariat, d'un bureau de la vérification des recettes et d'un bureau de contrôle-suivi des procédures. Mais, de nos jours, la cellule est composée d'un seul auditeur interne qui assure sa direction.

4.2.4 Les organes consultatifs

Le CHNU de Fann est doté de deux (2) organes consultatifs que sont le Comité Technique d'Établissement (CTE) et la Commission Médicale d'Établissement (CME).

4.2.5 Les Services Administratifs, Médicaux, Chirurgicaux et Médico-Techniques

Les services médicaux sanitaires sont des services dans lesquels se réalisent les consultations, les examens, les diagnostics et les actes chirurgicaux. Ils sont au cœur du métier sanitaire de l'Hôpital. A côté des services médicaux sanitaires on retrouve les services d'appui technique et les services administratifs spécialisés tels l'Agence Comptable Principale, le Service des Ressources Humaines, les Services Administratifs et Financiers.

4.3 Les activités

Le CHNU de Fann offre une large gamme de spécialités et un plateau technique de pointe (imagerie médicale, centre d'explorations fonctionnelles, laboratoires, réanimation, bloc opératoire, accueil urgence,...). Avec des services dirigés par des professeurs d'université de haut niveau, le CHNU de Fann offre des soins médicaux de qualité dans le respect de l'intimité du malade et la tradition d'accueil et de rigueur de son personnel. Il offre une autre vision des services hospitaliers et dispose des laboratoires de diagnostics uniques en leur genre, son Scanner et son Imagerie par Résonance Magnétique (IRM), un instrument de diagnostic clinique et de recherche extrêmement puissant regroupés dans un grand Centre de 04 niveaux. Les prestations médicales du CHNU de Fann se font dans les meilleures conditions de confort hospitalier et psychologique.

Centre d'Excellence hospitalier le CHNU de Fann est spécialisé dans le diagnostic et le traitement des affections : neurologiques, de santé mentale, de la santé tête-cou, de la

pneumologie, des maladies infectieuses et tropicales, de la santé bucco-dentaire, de la chirurgie thoracique et cardiovasculaire.

4.4 Quelques chiffres clés du CHNU de Fann

Dans le cadre de ses activités, le CHNU de Fann s'est doté de moyens techniques, financiers et humains adéquats pour la réalisation des missions qui lui sont assignées. Ci-dessous quelques chiffres clés de l'hôpital :

- 14 services médico-sanitaires en 2009 ;
- 314 lits d'hospitalisation en 2009 ;
- 57 921 journées d'hospitalisation en 2009 ;
- 841 agents en 2009 ;
- 2 980 957 126 FCFA de budget d'exploitation en 2009 ;
- 3 362 interventions chirurgicales en 2008 ;
- 71 409 consultations en 2008.

Conclusion

Le CHNU de Fann apparaît dans son organisation et son fonctionnement comme une structure en phase avec son époque. Ceci découle de la volonté affirmée par l'État Sénégalais à travers la loi sur la réforme hospitalière et les textes suivants, de doter les établissements hospitaliers de moyens adéquats pour la modernisation de la médecine et l'amélioration des prestations médicales.

Après cette brève présentation, notre étude se poursuivra par la description et l'analyse des procédures de gestion des immobilisations au CHNU de Fann. Il s'agira alors de déterminer, quelles sont les pratiques de gestion des immobilisations au CHNU de Fann ?

Chapitre 5 : Description des procédures de gestion des immobilisations du CHNU de Fann

Le processus de la gestion des immobilisations étant la succession d'une série de tâches allant de la budgétisation des investissements jusqu'à leur sortie du patrimoine nécessite des procédures écrites et efficaces pour garantir l'atteinte de ses objectifs de contrôle interne. Dans ce cadre, le CHNU de Fann a fait appel à un cabinet d'audit pour rédiger un manuel des procédures de gestion des immobilisations. Le rapport provisoire de ce manuel est en cours de validation.

Dans ce chapitre, nous allons décrire les pratiques quotidiennes des différents acteurs intervenant dans la gestion des immobilisations dans le CHNU de Fann.

5.1 Rappel des objectifs de contrôle interne du processus de la gestion des immobilisations

Les objectifs de contrôle interne poursuivis par le processus de la gestion des immobilisations sont les suivantes :

- s'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes ;
- s'assurer que les procédures budgétaires mises en place permettent :
 - la cohérence du budget des investissements avec les objectifs de l'entreprise ;
 - la prise en compte exhaustive des besoins d'investissements ;
 - l'exécution correcte du budget des investissements
- s'assurer que toutes les acquisitions d'immobilisations sont dûment autorisées ;
- s'assurer que les procédures de sélection des fournisseurs sont objectives et transparentes ;
- s'assurer que :
 - les immobilisations reçues sont conformes aux commandes quant à la qualité, à la quantité et au respect des délais ;
 - les factures reçues correspondent aux immobilisations reçues ;
- s'assurer que les procédures mises en place permettent un suivi exhaustif des immobilisations mises en service ;
- s'assurer que les procédures mises en place permettent un entretien et une maintenance correct des immobilisations ;

- s'assurer que les procédures mises en place permettent une protection suffisante des immobilisations ;
- s'assurer que les procédures d'inventaire mises en place permettent de prendre en compte toutes les immobilisations ;
- s'assurer que les procédures mises en place permettent la détermination correcte des taux d'amortissement ;
- s'assurer que toutes les sorties d'immobilisations sont dûment autorisées.

5.2 Description de l'existant

Nous allons présenter les procédures existantes de gestion des immobilisations sur la base des différents sous processus identifiés dans la revue de littérature. En ce qui concerne l'étendue du processus, nous avons estimé judicieux de l'étendre depuis la budgétisation des investissements, les acquisitions jusqu'à la sortie des immobilisations dans le patrimoine de l'entreprise. Toutes fois, nous n'avons pas pu couvrir tous les aspects cette étendue du processus pour des raisons diverses. Il s'agit des dons d'immobilisations, de la production d'immobilisations pour soi-même, et les cessions d'immobilisations.

Les raisons évoquées sont entre autres, la non fabrication d'immobilisations par les services techniques de l'hôpital eux mêmes, la non disponibilité d'informations en ce qui concerne les dons d'immobilisations et la non pratique de la reforme d'immobilisations depuis 2006.

5.2.1 Les procédures de budgétisation et de suivi des engagements des dépenses

Ce sous processus porte sur la budgétisation des investissements et le suivi des engagements de dépenses.

5.2.1.1 La Budgétisation des investissements

Les procédures d'élaboration du budget des investissements sont les suivantes :

- sur instruction du Directeur, le contrôleur de Gestion élabore un projet de lettre fixant les objectifs budgétaires avec un calendrier précis du processus d'élaboration du budget de l'année $N + 1$. Il soumet ce projet de lettre au Directeur pour signature ;
- le Directeur signe le projet de lettre, puis le fait retourner au Contrôleur de Gestion ;

- le Contrôleur de Gestion multiplie les copies de la lettre et joint à chaque copie un pré-budget. Le pré-budget comporte des fiches à remplir pour chaque rubrique budgétaire (y compris les matériels et équipements) ;
- ensuite, il adresse à chaque chef de service la lettre fixant les objectifs budgétaires et une copie du pré-budget ;
- chaque service élabore son projet de budget à travers une réunion qu'il organise en son sein pour garantir l'expression exhaustive de l'ensemble de ses besoins en investissement ;
- les services retournent leurs projets de budget au Contrôleur de Gestion pour consolidation ;
- le Contrôleur de Gestion consolide les projets de budget et soumet le projet de budget consolidé à l'arbitrage du Directeur ;
- le Directeur organise l'arbitrage budgétaire au cours d'une réunion regroupant le Contrôleur de Gestion et l'ensemble des chefs de services ;
- au cours de la réunion d'arbitrage, le Contrôleur de Gestion consolide le budget global ;
- ensuite, le Contrôleur de Gestion transmet le budget consolidé à la Commission Médicale d'Établissement (CME) pour avis ;
- après l'avis de la CME, le Contrôleur de Gestion intègre les observations de cette dernière ;
- il retourne au directeur le projet de budget dans sa version à présenter au Conseil d'Administration pour approbation ;
- le Directeur soumet le projet de budget à l'examen du Conseil d'Administration ;
- après l'examen du budget par le Conseil d'Administration, le Directeur transmet la version finale au Ministère de la Santé pour son adoption.

5.2.1.2 Le suivi des engagements

Les procédures de suivi des engagements sont les suivantes :

- le Contrôleur de Gestion reçoit de la Division des Finances les Bons de Commande plus les factures pro-formats de la dépense ;
- Il vérifie la couverture budgétaire :
 - si la couverture budgétaire de la dépense est assurée, il procède à son imputation ;

- dans le cas contraire, il rejette l'exécution de la dépense ;
- l'imputation déclenche la procédure d'exécution normale de la dépense.

5.2.2 Procédures d'acquisition des immobilisations

Les procédures d'acquisition des immobilisations portent sur la sélection des fournisseurs et la passation des commandes.

2.1.1.1 La sélection des fournisseurs

La sélection des fournisseurs se fait conformément au code des marchés publics du Sénégal.

La sélection peut se faire sous trois (3) formes en fonction des critères suivants :

- la commande par entente directe pour les marchés dont le montant est inférieur ou égale à 3 000 000 FCFA ;
- la demande de renseignement de prix pour les marchés dont le montant est compris entre 3 000 000 FCFA et 15 000 000 FCFA ;
- l'appel d'offre pour les marchés dont le montant est supérieur à 15 000 000 FCFA.

Les procédures de sélection des fournisseurs pour les trois (3) formes sont les suivantes :

5.2.2.1.1 La commande par entente directe

- Le chef des Services Administratifs et Financiers (SAF) consulte la liste des fournisseurs agréés;
- il sélectionne un fournisseur agréé, puis lui demande de fournir une facture pro-format ;
- sur la base de la facture pro-format, le chef des SAF attribut la fourniture au fournisseur lorsqu'il répond aux critères.

5.2.2.1.2 La demande de renseignement de prix

- Le Directeur sollicite cinq (5) fournisseurs agréés;
- la cellule des marchés établit un cahier de charges en tenant compte des caractéristiques techniques des besoins ;
- elle adresse une correspondance à chacun des fournisseurs agréés sélectionnés, l'invitant à soumettre une offre ;

- lorsque les cinq (5) fournisseurs soumettent leurs offres, la commission des marchés évalue les offres et sélectionne l'offre la moins disant en tenant compte des critères techniques du cahier des charges ;
- la commission établit par la suite un procès verbal d'attribution.

5.2.2.1.3 L'Appel d'Offre (AO)

- En début d'année, la Cellule de Passations de Marchés (CPM) publie dans un journal l'avis général de passation des marchés ;
- elle élabore aussi un plan de passation des marchés sur la base des prévisions budgétaires ;
- l'avis général et le plan de passation des marchés sont ensuite soumis à la Direction Centrale des Marchés Publics (DCMP), à l'Agence de Régulation des Marchés Publics (ARMP) et au Ministère de la Santé et de la Prévention Médicale pour information ;
- le Directeur nomme les membres de la Commission des Marchés et de la cellule des marchés pour la période d'un an ;
- la Cellule de Passation des Marchés établit un cahier de charges tenant compte des caractéristiques techniques du marché puis elle le soumet à la DCMP pour avis ;
- lorsque le Dossier d'Appel d'Offre (DAO) est validé par la DCMP, la Cellule de Passation des Marchés publie l'Appel d'Offre (AO) dans un journal en fixant un délai de 30 jours pour la soumission des offres ;
- les fournisseurs intéressés achètent le Dossier d'Appel d'Offre (DAO) et soumettent leur offre ;
- cinq (5) jours avant l'expiration du délai de 30 jours donné, la Cellule de Passation des Marchés convoque les membres de la commission des marchés y compris les membres internes et externes ;
- à l'expiration du délai, la commission procède au dépouillement des offres ;
- l'ouverture de plis est faite publiquement en présence de tous les soumissionnaires ;
- lors de l'ouverture des plis, la commission fait la lecture publique de toutes les offres et elle vérifie les pièces administratives et les offres financières des différents soumissionnaires ;
- à l'issue de l'ouverture des plis, un procès verbal d'ouverture est établi et distribué à tous les soumissionnaires présents ;

- le président de la commission des marchés désigne par la suite une commission technique d'évaluation des offres ;
- la commission technique procède à l'évaluation technique des offres et sélectionne le moins disant en tenant compte des critères du DAO ;
- le président de la commission technique d'évaluation des offres soumet le rapport d'évaluation au président de la commission des marchés, qui, par la suite convoque une réunion;
- à l'issue de cette réunion, un Procès Verbal d'Attribution Provisoire (PVAP) du marché est établi et signé par tous les membres de la commission ;
- la Cellule de Passation des Marchés envoie par courrier à la DCMP le dossier composé du PV d'ouverture, plus le rapport technique d'évaluation des offres, plus le PVAP pour examen ;
- après l'avis favorable de la DCMP, la Cellule de Passation des Marchés notifie à tous les soumissionnaires les résultats de la sélection ;
- ensuite, elle publie dans un journal l'avis d'attribution provisoire du marché pour les éventuelles contestations ;
- en cas de non contestation, la Cellule de Passation des Marchés notifie l'attribution définitive du marché au fournisseur gagnant et le publie dans un journal ;
- après l'attribution définitive du marché, la Cellule de Passation des Marchés un contrat de marché avec le fournisseur sur la base du modèle type de contrat des marchés publics.

5.2.2.2 La passation des commandes

Les procédures de passation des commandes sont les suivantes :

- les services techniques expriment leurs besoins d'achats sur la base des Demandes d'Achats (DA) pré numérotées ;
- les DA sont signées par le chef du service demandeur qui le transmet au chef des SAF ou au Directeur pour certains cas ;
- le chef des SAF transmet la DA à son chef de la Division des Finances (DF) ;
- le chef de la Division des Finances fait appel à un fournisseur agréé puis il transmet le dossier à son agent chargé des commandes ;
- le fournisseur apporte une facture pro-format sur la base des informations contenues sur la DA ;

- sur la base de la facture pro-format, l'agent chargé des commandes établit le Bon de Commande (BC) en trois exemplaires ;
- il y joint la facture pro-format et le soumet au contrôleur de gestion pour son visa ;
- lorsque la dépense peut être couverte par les crédits disponibles, le contrôleur de gestion appose son visa et procède à son imputation ;
- par contre lorsque la couverture de la dépense n'est pas assurée par les crédits disponibles, le contrôle de gestion informe le Directeur et lui propose un report de la dépense ;
- dans le cas où la couverture de la dépense est assurée par les crédits disponibles, le contrôleur de gestion retourne le dossier à l'agent chargé des commandes de la division des finances ;
- la Division des Finances transmet le dossier au chef des SAF pour sa signature du BC ;
- le chef des SAF à son tour transmet le dossier au secrétariat du Directeur pour sa signature ;
- le Directeur appose sa signature sur le BC ;
- ensuite, le secrétariat du Directeur retourne le dossier à la Division des Finances ;
- le chef de la Division des Finances appelle le fournisseur pour qu'il procède à l'exécution du marché.

5.2.3 Les procédures de réception des immobilisations

Les procédures de réception des immobilisations diffèrent selon qu'il s'agisse de matériels biomédicaux, de matériels et mobiliers de bureau ou de bâtiments et installations.

5.2.3.1 Les Matériels et mobiliers de bureau

Les procédures de réception des matériels et mobiliers de bureau sont les suivantes :

- le fournisseur livre les matériels commandés au niveau du Service Technique de la Maintenance (STM) ;
- il apporte trois (3) bordereaux de livraison et quatre (4) factures définitives ;
- le Comptable Matière du Service Technique de la Maintenance (CM-STM) fait la réception provisoire des matériels et équipements ;
- au cours de cette réception, il vérifie la conformité des biens livrés ;

- dans le cas où les réceptions ne sont pas conformes à la commande, il rejette les matériels ;
- dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque les conditions de conformité sont respectées, il fait convoquer les membres de la commission de réception pour approuver la conformité des biens livrés ;
- la commission de réception est composée des membres suivants :
 - ✦ le chef des SAF, Président;
 - ✦ le chef comptable matières ;
 - ✦ le chef de la Division des Finances ;
 - ✦ un agent de l'Agence Comptable Particulière (ACP) ;
- la commission de réception vérifie la conformité physique des biens livrés avec le BC et la facture définitive ;
- pour les acquisitions supérieures à 300 000 FCFA, le CM-STM établit un Procès Verbal de Réception (PVR) pour les fournitures ou un Procès Verbal Technique (PVT) pour les travaux ;
- tous les membres de la commission de réception signent le Procès Verbal ;
- le CM-CTM transmet à la Division des Finances deux (2) copies du BL, trois (3) copies de la facture définitive et trois (3) copies du PVR ;
- ensuite, il établit un Bon d'Entrée dans l'existant et passe les écritures dans le livre journal et le grand livre des comptes ;
- enfin, il classe les pièces justificatives (une (1) copie de la facture définitive, une (1) copie du BL, une (1) copie du PVR et une (1) copie du Bon Entrée dans l'existant).

5.2.3.2 Les Matériels et Équipements biomédicaux

Les procédures de réception des matériels et équipements biomédicaux sont les suivantes :

- le fournisseur livre les matériels commandés au niveau du STM lorsqu'il s'agit de petits matériels ou directement dans le service destinataire quand il s'agit de matériels lourds ;
- il apporte deux (2) Bordereaux de Livraison ;
- le chef du STM ou son représentant vérifie la conformité de la livraison avec le BL ;
- lorsque la livraison est conforme au BL, le chef du STM signe les deux (2) copies du BL, il garde une copie et retourne l'autre copie au fournisseur ;

- en cas de non-conformité, le chef du STM rejette la livraison ;
- lorsque la livraison est conforme, le fournisseur apporte quatre (4) exemplaires de la facture;
- une fois le matériel réceptionné, le fournisseur vient l'installer sous la supervision d'un agent du STM ;
- il met en marche le matériel en présence d'un représentant du Service Utilisateur (SU) et du STM ;
- le fournisseur fait des séances d'essai du matériel ;
- si les essais sont concluants, le STM établit un Procès Verbal de Réception Provisoire (PVRP) lorsque le matériel est sous garantie ;
- le Chef du service utilisateur, le chef du STM, et le fournisseur signent tous le PVRP ;
- dans le cas où le matériel n'est pas sous garantie, ou à l'expiration de celle-ci, les trois personnes signent le PV de Réception Définitive (PVRD).

5.2.3.3 Les Bâtiments

Les procédures en ce qui concerne les bâtiments sont les suivantes :

- les techniciens du STM suivent les travaux avec les entreprises depuis le démarrage des constructions ;
- les agents du STM font des visites inopinées du chantier tout au long du processus de construction ;
- ils supervisent les installations d'eau et d'électricité, de gaz, etc.;
- à la fin des travaux de construction, une commission de réception composée de quatre (4) membres fait la réception provisoire technique du bâtiment ;
- la commission de réception est composée de :
 - le chef du STM ;
 - le Comptable Matière du STM ;
 - le chef de la division des finances représentant le chef des SAF ;
 - un agent de l'ACP ;
 - le chef du service destinataire comme observateur ;
- la commission de réception vérifie les caractéristiques techniques du bâtiment et font des observations en cas d'anomalies constatées ;

- lorsque toutes les observations sont levées, les membres de la commission de réception établissent et signent tous un PVRP ;
- au bout d'une année d'utilisation du bâtiment, lorsqu'il n'y a aucune anomalie majeure, les membres de la commission font la réception définitive du bâtiment et établissent un procès verbal à cet effet.

5.2.4 La mise en service des immobilisations

Les procédures concernant la mise en service des immobilisations sont les suivantes :

- sur la base des expressions de besoins dans le budget, le chef des SAF donne des orientations écrites ou verbales au CM-STM pour la répartition des immobilisations ;
- le CM-STM livre le matériel aux services utilisateurs ;
- il établit un bon de sortie définitive en trois (3) exemplaires dont le CM-STM garde une copie, une copie est donnée au service utilisateur et une copie est archivée.

5.2.5 La Maintenance et l'Entretien des immobilisations

Les procédures de Maintenance et d'entretien des immobilisations sont les suivantes :

- le service demandeur de la maintenance établit une Demande de Travail (DT) sur laquelle il précise la nature de l'anomalie ;
- le major du service signe la DT, puis la transmet au secrétariat du chef du STM ;
- la secrétaire établit un Bon de Travail (BT) qu'elle impute à un agent de maintenance suivant les domaines de compétence des agents ;
- l'agent de maintenance se déplace dans le service demandeur pour exécuter le travail ;
- deux cas peuvent se présenter : soit les techniciens de la maintenance n'ont pas la compétence pour faire l'intervention, dans ce cas il faut faire appel à un prestataire extérieur, ou, ils font directement eux-mêmes la maintenance du matériel ;
- lorsque l'intervention nécessite l'utilisation de pièces de rechange, le technicien présente le BT au CM-STM qui lui livre la pièce ;
- après le service fait, le technicien fait viser le Bon de Travail par le major ou le surveillant du service demandeur ;
- ensuite, il ramène le Bon de Travail visé au secrétariat du chef du STM ;
- la secrétaire récupère le Bon de Travail, puis l'enregistre dans le logiciel du Système d'Information de la Maintenance (SIM) et dans le livre journal ;

- elle classe ensuite, le Bon de Travail dans son armoire ;
- dans le cas où les techniciens de la maintenance n'ont pas la compétence, ils font le constat et se retournent pour faire un compte rendu au chef du STM ;
- le chef du STM alors appelle à un prestataire extérieur ;
- ce dernier s'adresse directement au secrétariat du STM ;
- la secrétaire lui adjoint un agent technique pour assister aux travaux ;
- le prestataire se rend dans le service demandeur pour exécuter le travail sous la supervision du technicien de la maintenance ;
- le prestataire produit une fiche d'intervention où sont mentionnés tous les travaux faits ;
- la fiche d'intervention est signée par le chef du STM, le major du service utilisateur et le technicien du prestataire ;
- après, le prestataire adresse une facture pro-format et quatre (4) factures définitives au secrétariat du STM ;
- le chef du STM vérifie les factures ;
- il fait une copie qu'il archive et envoie le reste à la Division des Finances pour paiement.

5.2.6 Protection physique des immobilisations

Concernant la protection des immobilisations du CHNU de Fann, on ne saurait parler de procédures, mais plutôt des mesures mises en place pour maîtriser les risques encourus. Les principales mesures mises en place sont les suivantes :

- la mise en place d'un service hygiène et sécurité qui s'occupe de tous les aspects sécuritaires de l'hôpital ;
- la conclusion de contrat de gardiennage avec une société de gardiennage pour la surveillance des installations nuit et jour ;
- le recrutement de gardiens civils pour appuyer les gardiens de la société de gardiennage ;
- la souscription de police d'assurance pour le matériel roulant et certains types de matériels sensibles ;
- la clôture de l'intégralité de l'espace de l'hôpital ;
- le contrôle d'accès à la cour de l'hôpital par les vigiles.

5.2.7 Inventaire physique des immobilisations

Le CHNU de Fann organise chaque fin d'année un inventaire physique de ses immobilisations. Les procédures de la réalisation de cet inventaire sont les suivantes :

- en mi décembre, le Directeur prend une note de service portant création d'une commission élargie d'inventaire des stocks et des immobilisations ;
- la commission est composée d'un comité de coordination et des équipes d'inventaire ;
- le comité de coordination est composé de sept (7) membres dont un représentant du commissaire aux comptes, l'auditeur interne qui le préside, les autres faisant partie du personnel de l'hôpital ;
- les équipes d'inventaire sont composées du personnel de l'hôpital reparti dans les différents services administratifs et médico-techniques ;
- les membres des équipes d'inventaire se rendent dans les différents services et font le recensement des immobilisations existantes ;
- ils relèvent sur les fiches d'inventaire les informations suivantes : le code de l'immobilisation, la désignation, la localisation, la marque, l'état de vétusté et les observations ;
- la codification est faite en fonction des services et la nature de l'immobilisation ;
- à la suite du recensement, toutes les fiches d'inventaires sont centralisées et saisies sur un seul fichier ;
- les équipes de saisie dressent la liste de l'ensemble des immobilisations détenues par l'hôpital et une liste des immobilisations à reformer.

Par ailleurs, cette année, l'hôpital a organisé un inventaire des immobilisations (inventaire individuel contradictoire) dans le but de mettre en place un système de suivi des immobilisations. Il consiste à afficher sur chaque porte les immobilisations détenues dans le bureau. Les fiches sont signées par le responsable du bureau et le chef de la comptabilité matières.

5.2.8 Dépréciation des immobilisations

Le suivi des dépréciations porte sur le calcul des amortissements. Le calcul des amortissements concernent deux types de matériel. Un premier groupe de matériels appelés « matériels acquis par dotation » qui sont des matériels que l'hôpital a hérités de l'État au

moment de la réforme hospitalière, et un second groupe de matériels appelés « matériels acquis par subvention » qui sont des matériels effectivement achetés par l'hôpital après la réforme sur fonds propres. L'hôpital applique le système d'amortissement linéaire, mais les procédures de détermination des durées de vie et des taux d'amortissement sont spécifiques à chaque groupe selon le type et la qualité du matériel.

Pour les matériels acquis par dotation, la durée de vie des immobilisations a été estimée en 2000 en tenant compte de l'état de vétusté des matériels. Le 01/01/2000 a été considéré comme la date de mise en service de toutes les immobilisations de ce groupe. Le taux d'amortissement correspond à $1/\text{durée de vie}$.

Les procédures de détermination des amortissements en ce qui concerne les matériels acquis par subvention sont les suivantes :

- en fin d'année, le comptable tire un extrait de la balance des comptes de la classe 2 ;
- il actualise le fichier des immobilisations avec les nouvelles acquisitions de l'année ;
- le fichier des immobilisations comporte l'intitulé et le code du matériel, sa date de mise en service, la durée de vie, le taux d'amortissement, les dotations antérieures, la dotation annuelle et la valeur comptable nette ;
- le comptable estime une durée de vie pour les matériels et équipements, mais lorsqu'il s'agit de matériels médicaux, il prend l'avis des techniciens sur la durée d'utilisation du bien ;
- ensuite, il remplit les colonnes durée de vie, valeur d'origine et date de mise en service sur le fichier des immobilisations ;
- le tableur Microsoft Excel génère automatiquement les autres données ;
- le taux d'amortissement appliqué correspond à $1/\text{durée de vie du matériel}$.

Conclusion

Ce chapitre nous paraît très important pour la suite de notre étude, car, il constituera la base de nos analyses. Les descriptions de procédures qu'il contient sont le résultat des entretiens que nous avons eu avec les acteurs intervenant dans le processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann. Mais, nous avons toujours pris la peine de valider les informations collectées avec nos interlocuteurs.

Notre étude se poursuivra par l'analyse des procédures décrites ici, pour apprécier leur application effective et leur niveau de maîtrise des risques encourus. Pour cela nous allons utiliser des tests d'audit pour fonder nos opinions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Évaluation des risques opérationnels liés à la gestion des immobilisations du CHNU de Fann

Le déroulement du processus de la gestion des immobilisations du CHNU dans son état actuel fait ressortir des risques apparents qui sont de nature à porter atteinte aux objectifs de contrôle interne recherchés. Les risques encourus sont divers et variés.

Dans ce chapitre, notre travail consistera tout d'abord à identifier ces risques au regard de la description des procédures, ensuite d'apprécier l'efficacité du dispositif de contrôle interne existant et enfin, d'évaluer la probabilité de survenance et l'impact des différents risques dans le but de les hiérarchiser. Ce travail sera conclu par des recommandations à l'endroit des acteurs du processus afin d'améliorer l'efficacité du dispositif.

6.1 Identification des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann

L'identification nous permet de prendre connaissance déjà des principaux risques opérationnels apparents dans le processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann. Pour cela, nous allons utiliser le tableau d'identification des risques opérationnels développé dans la première partie. Ce tableau est une adaptation du modèle proposé par Jacques RENARD. Dans but d'affiner nos résultats, nous allons faire l'analyse sur chaque sous processus et les étapes qui les composent.

6.1.1 Identification des risques opérationnels liés à la budgétisation

Les risques opérationnels identifiés sur le sous processus budgétisation des investissements sont recensés dans le tableau 9 de la page suivante.

Tableau 9 : Identification des risques opérationnels liés à la budgétisation

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Élaboration du budget des investissements	S'assurer de la cohérence du budget des investissements avec les objectifs de l'organisation	R1. Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	- Dégradation de la qualité de l'information financière	- Lettre d'orientation fixant les objectifs généraux accompagnée d'un pré-budget - Consolidation du projet de budget par le CG - Organisation d'un arbitrage budgétaire - Prise en compte de l'avis de la CME - Approbation du budget par le conseil d'administration
	S'assurer de la prise en compte exhaustive des besoins d'investissements	R2. Non exhaustivité des besoins d'investissements	- Mauvaise qualité de l'information financière - Retard des opérations	- Élaboration des budgets par services - Consolidation du projet de budget par le CG - Organisation d'un arbitrage budgétaire - Prise en compte de l'avis de la CME - Approbation du budget par le conseil d'administration
Suivi du budget des investissements	S'assurer de l'exécution correcte du budget des investissements.	R3. Dépassement budgétaire	- Dégradation de la qualité de l'information financière - Retard des opérations	- Validation des bons de commande par le CG
		R4. Investissements non budgétisés	- Mauvaise qualité de l'information financière	- Validation des bons de commandes sur la base d'une base de données des prévisions

Source : Nous-même

6.1.2 Identification des risques opérationnels liés à l'acquisition des immobilisations

Les risques opérationnels identifiés sur la sélection des fournisseurs et les passations de commandes sont présentés dans le tableau qui suit.

Tableau 10 : Identification des risques opérationnels liés au sous processus acquisition des immobilisations

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Passation des commandes d'immobilisations	S'assurer que toutes les commandes sont autorisées	R5. Commandes non autorisées	- Perte financière	- Centralisation des achats dans la division des finances - Existence de modèle de BC pré numéroté - Validation des BC par des personnes habilitées (SAF, CG, Directeur)
	S'assurer que les commandes sont exhaustives et conformes aux besoins	R6. Commandes non exhaustives	- Litiges avec des tiers	- Existence modèle de BC pré numéroté faisant ressortir la nature, la quantité, le prix unitaire et la valeur de la commande - Validation des BC par des personnes habilitées
Sélection des fournisseurs	S'assurer que les procédures de sélection des fournisseurs sont transparentes	R7. Sélection arbitraire de fournisseur	- Pertes financières - Litiges avec des tiers	- Existence d'un fichier des fournisseurs agréés - Existence du code des marchés publics - Mise en concurrence des fournisseurs - Existence d'une commission et d'une cellule de passation des marchés - Publication des AO dans un journal - Approbation des marchés par AO par les autorités supérieures des marchés publics (ARMP, DCMP) - Procès verbaux d'ouverture, d'attribution provisoire et définitive et PV de sélection suivant la nature des marchés

Source : Nous-même

6.1.3 Identification des risques opérationnels liés à la réception des immobilisations

Les risques opérationnels liés à la réception des immobilisations sont ceux présentés dans le tableau qui suit.

Tableau 11 : Identification des risques opérationnels liés à la réception des immobilisations

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Réception des immobilisations	S'assurer que les réceptions sont réelles.	R8. Réception fictive ou frauduleuse	- Perte financière - Mauvaise qualité de l'information financière et non financière	- Réception provisoire des immobilisations reçues par des personnes habilitées (CM-STM, chef du STM, Commission de réception) - Commission de réception des immobilisations - PV de réception provisoire et définitive
Réception des immobilisations (suite)	S'assurer que les immobilisations reçues correspondent aux commandes	R9. Réception non conforme	- Perte d'actifs - Mauvaise qualité des opérations - Perte financière	- Réception provisoire des immobilisations reçues par des personnes habilitées (CM-STM, chef du STM, Commission de réception) - Vérification de conformité BL+BC+Facture à deux niveaux - Supervision des travaux de construction par les techniciens du STM - Commission de réception des immobilisations - Procès verbal de réception provisoire pour les bâtiments et matériels biomédicaux - Essais d'utilisation des matériels biomédicaux et des bâtiments - Procès verbal de réception définitive

Source : Nous-même

6.1.4 Identification des risques opérationnels liés à la réception et au contrôle des factures

Le tableau ci-dessous présente les risques liés à la réception et au contrôle des factures.

Tableau 12 : Identification des risques opérationnels liés à la réception et au contrôle des factures

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Réception des factures	S'assurer que les factures sont conformes et destinées à l'hôpital	R10. Factures non conformes	- Perte financière, - Mauvaise qualité de l'information financière	- Réception des factures par des personnes habilitées (CM-STM, chef STM) - Vérification de la conformité BL+BC+Facture à deux niveaux - Approbation de la facture avant soumission au paiement

Source : Nous-même

6.1.5 Identification des risques opérationnels liés à la maintenance et à l'entretien des immobilisations

Les risques opérationnels liés à la maintenance et à l'entretien des immobilisations sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 13 : Identification des risques opérationnels liés à la maintenance et à l'entretien des immobilisations

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Maintenance et entretien des immobilisations	S'assurer que les travaux d'entretien sont réels	R11. Entretien fictif	- Retard et mauvaise qualité des opérations	- Travaux d'entretien et de maintenance sur la base de Demande de Travail (DT) signée par des personnes habilitées (surveillant de service et chef de service) - Centralisation des DT au secrétariat du STM - Bon de travail visé par le surveillant du service demandeur après service fait - Supervision des prestataires extérieurs par un technicien du STM - Signature des fiches d'intervention des prestataires extérieurs par des personnes habilitées
	S'assurer que les pannes de matériels et équipement sont correctement entretenus	R12. Panne d'équipements fréquentes	- Retard, mauvaise qualité des opérations - Perte financière - Perte de vie humaine	- Existence de STM avec des compétences dans les domaines divers - Contrats de prestation avec des prestataires extérieurs pour l'entretien et la maintenance des immobilisations - Sensibilisation des utilisateurs sur l'utilisation des matériels et équipements - Closes de garantie pour l'acquisition des équipements sensibles
	S'assurer que les pannes de matériels et équipement sont correctement entretenus	R13. Détérioration prématurée de matériels et équipements	- Perte financière - Retard et mauvaise qualité des opérations	- Utilisation de la close de garantie pour l'acquisition des équipements sensibles - Entretien et maintenance préventives des matériels et équipements - Contrats de prestation avec des entreprises prestataires compétentes

Source : Nous-même

6.1.6 Identification des risques opérationnels liés à la protection des immobilisations

Le tableau ci-dessous présente les risques opérationnels liés à la protection des immobilisations.

Tableau 14 : Identification des risques opérationnels liés à la protection des immobilisations

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Protection des immobilisations	S'assurer que les immobilisations sont protégées contre le vol et la disparition	R14. Vol et disparition de matériels et équipements	- Perte financière - Perte de biens - Arrêt des opérations	- Surveillance des installations par des gardiens - Clôture de la cours - Contrôle d'accès à la cours - Mise à disposition d'un gardien à chaque service ¹³
	S'assurer que les immobilisations sont protégées contre les incendies	R15. Incendie	- Perte financière - Perte de biens - Arrêt des opérations - Perte de vie humaine	- Mise à disposition d'extincteurs dans chaque service - Formation des agents sur l'utilisation des extincteurs - Détecteurs de fumée dans deux nouveaux bâtiments
	S'assurer que les immobilisations sont protégées contre les catastrophes naturelles	R16. Inondation des locaux	- Perte financière - Perte de biens - Arrêt des opérations	- Néant
		R17. Foudroyage des installations	- Perte financière, - Perte de biens, - Arrêt des opérations, - Perte de vie humaine	- Existence d'un paratonnerre sur le bloc administratif

Source : Nous mêmes

6.1.7 Identification des risques opérationnels liés à l'inventaire des immobilisations

Les risques opérationnels identifiés sur les procédures d'inventaire des immobilisations sont présentés dans le tableau qui suit.

¹³ Certains services administratifs ne sont gardés que la nuit.

Tableau 15 : Identification des risques opérationnels liés à l'inventaire des immobilisations

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Inventaire physique des immobilisations	S'assurer que les immobilisations sont correctement suivies	R18. Non exhaustivité de l'inventaire	- Mauvaise qualité de l'information financière et non financière	- Couverture de tous les services administratifs et médico-techniques par les équipes d'inventaires - Codification selon le service et la nature des immobilisations - Affichage de la liste des immobilisations détenues dans les bureaux
		R19. Différence entre inventaire théorique et inventaire physique	- Mauvaise qualité de l'information financière et non financière - Perte de biens et de valeurs	- Tenue d'un fichier des immobilisations par l'ACP - Tenue d'un inventaire physique annuel

Source : Nous-même

6.1.8 Identification des risques opérationnels liés au suivi des dépréciations

Le risque opérationnel identifié par rapport au suivi des dépréciations est présenté dans le tableau ci-dessous.

Tableau 16 : Identification des risques opérationnels liés au suivi des dépréciations

Tâches	Objectifs de contrôle interne	Risque opérationnel	Conséquences opérationnelles	Dispositifs de maîtrise existants
Estimation des amortissements	S'assurer que les amortissements sont correctement calculés	R20. Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	- Mauvaise qualité de l'information financière	- Le comptable fixe la durée de vie du matériel sur la base d'estimations - Le comptable consulte le personnel médical pour la fixation de la durée de vie des matériels biomédicaux - Les durées de vie des matériels existants avant le 01/01/2000 ont été fixées en tenant compte des états de vétusté des matériels en question

Source : Nous-même

6.2 Analyse des risques opérationnels liés au processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann

L'analyse des risques consistera pour nous d'apprécier les risques identifiés en termes de probabilité de survenance et d'impact tout en tenant compte des dispositifs de contrôle interne mises en place par l'hôpital. Nos conclusions se fonderont principalement sur les résultats des tests d'audit que nous avons effectués et les critères que nous aurons fixés au préalable.

6.2.1 Les Tests d'audit

Pour fonder notre opinion sur l'appréciation du dispositif de contrôle interne existant, nous avons fait des tests d'audit. Ces tests d'audit sont de deux ordres : les tests de conformité et de permanence et les tests d'efficacité.

6.2.1.1 Les tests de conformité et de permanence

Les tests de conformité et de permanence ont consisté à sélectionner d'abord un nombre limité de pièces pour s'assurer de l'application de la procédure telle qu'elle a été décrite, ensuite, on sélectionne un échantillon représentatif de la population étudiée sur une longue période. Nous nous sommes prioritairement intéressés aux pièces administratives de l'exercice 2010, mais à défaut de cela, nous nous rabattons sur l'exercice 2009. Le critère de base était la représentation de tous les mois de la période dans l'échantillon.

6.2.1.2 Les tests d'efficacité

En raison du temps limité de notre passage dans l'organisation, nous n'avons pas pu faire effectivement les tests de survenance et de fréquence des risques. Nous nous sommes limités à se renseigner sur la survenance des risques. A chaque fois que nous avons constaté qu'un risque est survenu par le passé, nous avons essayé de connaître les causes et la fréquence avec laquelle il est survenu.

6.2.1.3 Les résultats des tests d'audit

Nous avons fait des tests sur chaque sous processus séparément. Nous avons identifié des points de contrôle pour apprécier l'application effective des procédures telles qu'elles ont été décrites. Les résultats des tests nous ont aidés à se fonder une opinion sur la qualité du dispositif de contrôle interne. Les tests de conformité et de permanence sont présentés en

annexe 4, de la page 112 à 114. Ces résultats sont complétés par les tests d'efficacité et les conclusions de nos observations physiques. Le tableau ci-dessous présente les résultats des différents tests.

Tableau 17 : Synthèse¹⁴ des tests d'audit

Contrôles	Résultats	Commentaires
1. Respect de la procédure d'élaboration du budget des investissements.	100%	Très satisfaisant
2. Visa des personnes habilitées sur les Bons de Commande	100%	Très satisfaisant
3. Existence BL, facture définitive, PVR	68%	Peu satisfaisant
4. Approbation de la facture définitive	77%	Satisfaisant
5. Concordance BL+Facture définitive +PVR	40%	Non satisfaisant
6. Signature du PVR par toutes les personnes habilitées	40%	Non satisfaisant
7. Respect des procédures de sélection des fournisseurs par DRP et AO	100% ¹⁵	Très satisfaisant
8. Signature des bons de travail par le surveillant de service après service fait	100%	Très satisfaisant
9. Contrôle des mesures de protection.	N/A	Nous avons utilisé l'observation physique et l'entretien. Le constat est que les mesures sont insuffisantes
10. Vérification du calcul des amortissements	N/A	Nous avons fait les vérifications sur l'annexe 13 des états financiers de 2009. Beaucoup d'anomalies ont été constatées.

Source : Nous-même

6.2.2 Évaluation de la probabilité de survenance des risques opérationnels identifiés

L'évaluation de la probabilité de survenance des risques opérationnels identifiés tient compte de la qualité des dispositifs de contrôle interne mis en place pour la maîtrise des risques. Ainsi, le niveau de probabilité de survenance d'un risque sera inversement proportionnel à la qualité du dispositif de maîtrise du risque. Nous allons utiliser une combinaison de la cotation quantitative et qualitative des risques. Ceux-ci revêtent par nature une certaine subjectivité dans l'analyse, mais, elles tiendront compte des critères définis préalablement.

¹⁴ Voir l'annexe 4 pour le détail des tests d'audit de la page 112 à 114.

¹⁵ Résultat du test de conformité seulement.

6.2.2.1 Définition des critères d'appréciation du dispositif de contrôle interne et de la probabilité de survenance des risques

Les critères d'appréciation du dispositif de contrôle interne et de la probabilité de survenance des risques sont présentés dans les deux (2) tableaux qui suivent.

Tableau 18 : Critères d'appréciation du dispositif de contrôle interne

Niveau de maîtrise	Cote	Critères
Inexistant	1	Aucun dispositif n'existe.
Insuffisant	2	Le dispositif est appliqué avec beaucoup de lacunes.
Moyen	3	Le dispositif est appliqué avec peu de lacunes.
Maîtrisé	4	Le dispositif est appliqué avec des mesures de contrôle.
Très maîtrisé	5	Le dispositif est correctement appliqué avec des mesures de bien appliquées.

Source : Nous-même

NB : Chaque fois qu'il s'avère dans l'analyse historique que le risque est survenu, cela nous amène à revoir notre appréciation en tenant compte de la fréquence de survenance et les réponses qui ont été apportées. L'appréciation tiendra également compte des incompatibilités de fonctions constatées dans la grille de séparation des tâches.

Tableau 19 : Échelle d'évaluation de la probabilité de survenance du risque

Probabilité	Cote	Description
Très faible	1	Il est presque impossible que le risque se produise.
Faible	2	Il y'a peu de chance que le risque se produise.
Moyenne	3	Il est possible que le risque se produise.
Forte	4	Il y'a de forte chance que le risque se produise.
Très forte	5	Il est presque certain que le risque se produise.

Source : Nous-même

Tableau 20 : Relation entre la qualité du dispositif de contrôle interne et la probabilité de survenance du risque

Qualité du dispositif de contrôle interne		Probabilité de survenance du risque	
Niveau de maîtrise	Cote	Probabilité	Cote
Inexistant	1	Très forte	5
Insuffisant	2	Forte	4
Moyen	3	Moyenne	3
Maîtrisé	4	Faible	2
Très maîtrisé	5	Très faible	1

Source : Nous-même

6.2.2.2 Présentation de la probabilité de survenance des risques identifiés

Au regard de notre appréciation du dispositif de contrôle, les probabilités de survenance des risques identifiés sont présentées dans le tableau ci-dessous. Les chiffres qui y figurent sont issus de notre appréciation du contrôle interne et la combinaison des critères d'appréciation que nous avons fixés plus haut.

Tableau 21 : Présentation de la probabilité de survenance des risques identifiés

Risques	Appréciation du dispositif			Probabilité de survenance	
	Niveau	Cote ¹⁶	Commentaires	Niveau	Cote
R1. Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	Maitrisé	4	Les résultats du test sont concluants.	Faible	2
R2. Non exhaustivité des besoins d'investissements	Maitrisé	4	Les résultats du test sont concluants.	Faible	2
R3. Dépassement budgétaire	Très maîtrisé	5	Les résultats du test sont concluants et nos observations nous ont permis de constater des reports de dépenses pour insuffisance de crédits.	Très faible	1
R4. Investissements non budgétisés	Très maîtrisé	5	Les résultats du test sont concluants.	Très faible	1
R5. Commandes non autorisées	Très maîtrisé	5	Les résultats du test sont concluants.	Très faible	1
R6. Commandes non exhaustives	Maitrisé	4	Les résultats du test sont concluants.	Faible	2
R7. Sélection arbitraire de fournisseur	Moyen	3	Nous n'avons pas pu faire de test de permanence, mais le test de conformité a été concluant.	Moyen	3
R8. Réception fictive ou frauduleuse	Insuffisant	2	Les résultats des tests sont peu concluants et nous n'avons pas pu faire de test sur la réception des matériels biomédicaux. Aussi, Nous avons constatés des fois que c'est le PV de réception qui se déplace vers les membres de la commission de réception.	Forte	4
R9. Réception non conforme	Insuffisant	2	Idem pour R8 , en plus des cas de non-conformité ont été constatés sur certaines réceptions.	Forte	4
R10. Factures non conformes	Maitrisé	4	Le test a donné un résultat concluant.	Faible	2
R11. Entretien fictif	Très maîtrisé	5	Les résultats du test sont concluants, et chaque fois le surveillant du service signe le bon de travail.	Très faible	1

¹⁶ Les chiffres sont issus des critères fixés dans le tableau 18 de la page 82 et les résultats des tests d'audit de la page 112 à 114.

Risques	Appréciation du dispositif			Probabilité de survenance	
	Niveau	Cote ¹⁶	Commentaires	Niveau	Cote
R12. Panne d'équipements	Moyen	3	Le dispositif est assez bien maîtrisé, mais il arrive des pannes qui durent des jours soit par manque de pièces ou pour d'autres raisons.	Moyen	3
R13. Détérioration prématurée de matériels et équipements	Moyen	3	Les close de garantie et les entretiens préventifs sont bien tenus.	Faible	2
R14. Vol et disparition de matériels et équipements	Insuffisant	2	Le nombre de gardiens est insuffisant, des cas de vols se produisent fréquemment et certains services ne sont gardés que la nuit.	Forte	4
R15. Incendie	Moyen	3	Les détecteurs de fumée ne sont disponibles que dans les nouveaux bâtiments et les extincteurs sont en nombre insuffisants. Des cas de courts circuits se produisent fréquemment.	Moyen	3
R16. Inondation des locaux	Insuffisant	2	Beaucoup de bâtiments souffrent d'un problème d'étanchéité et un cas d'inondation est arrivé en août 2010.	Forte	4
R17. Foudroyage des installations	Insuffisant	2	Pas de mesures propres pour l'entreprise.	Faible	2
R18. Non exhaustivité de l'inventaire	Insuffisant	2	Les équipes d'inventaire sont composées des détenteurs des immobilisations, il n'existe aucune fiche de circulation interne des matériels, il n'y a pas de codification des matériels dès leur mise en service et les listes des matériels détenus dans les bureaux ne sont pas actualisées systématiquement	Très forte	5
R19. Différence entre inventaire théorique et inventaire physique	Inexistant	1	Il n'y a pas de rapprochement entre l'inventaire physique et le fichier des immobilisations ni avec le livre journal du comptable matière.	Très forte	5
R20. Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	Insuffisant	2	Fixation des durées d'utilisation de matériels sur la base d'estimation sans aucune référence légale, des cas de différence de taux d'amortissement pour les matériels de même natures et fixation d'une date de mise en service commune pour l'ensemble des matériels acquis par dotation.	Très forte	5

Source : Nous-même

6.2.2.3 Hiérarchisation des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann selon la probabilité de survenance

Les risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations se classent selon la probabilité de survenance de la manière suivante :

Tableau 22 : Hiérarchisation des risques opérationnels selon la probabilité de survenance

Risque	Niveau de probabilité	Cote
R18. Non exhaustivité de l'inventaire	Très forte	5
R19. Différence entre inventaire théorique et inventaire physique	Très forte	5
R20. Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	Très forte	5
R8. Réception fictive ou frauduleuse	Forte	4
R9. Réception non conforme	Forte	4
R14. Vol et disparition de matériels et équipements	Forte	4
R16. Inondation des locaux	Forte	4
R7. Sélection arbitraire de fournisseur	Moyen	3
R12. Panne d'équipements	Moyen	3
R15. Incendie	Moyen	3
R1. Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	Faible	2
R 2. Non exhaustivité des besoins d'investissements	Faible	2
R6. Commandes non exhaustives	Faible	2
R10. Factures non conformes	Faible	2
R13. Détérioration prématuré de matériels et équipements	Faible	2
R17. Foudroyage des installations	Faible	2
R3. Dépassement budgétaire	Très faible	1
R4. Investissements non budgétés	Très faible	1
R5. Commandes non autorisées	Très faible	1
R11. Entretien fictif	Très faible	1

Source : Nous-même

6.2.3 Évaluation de l'impact des risques identifiés

L'impact des risques constitue les conséquences néfastes effectivement encourus par le CHNU de Fann en cas de survenances des risques identifiés. Ces conséquences néfastes peuvent porter atteinte à la réalisation des objectifs stratégiques de l'hôpital ou dans la réalisation de ses activités de tous les jours. Nous allons utiliser la combinaison le système de cotation quantitative avec une notation allant de un (1) à cinq (5) et le système de cotation qualitative. Ces deux systèmes de cotation comportent une certaine subjectivité, néanmoins, nous allons définir au préalable les critères de cotation.

6.2.3.1 Définition des critères de cotation de l'impact des risques

Les critères de cotation de l'impact des risques sont présentés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 23 : Critères de cotation de l'impact des risques identifiés

Niveau d'impact	Cote	Critères
Catastrophique	5	Perte en vie humaine, perte matérielle importante, conséquences financières importantes, arrêt ou blocage des opérations.
Majeur	4	Conséquences fâcheuses sur les informations financières, perte de recette importante, retard et qualité des opérations, perte de biens.
Moyen	3	Conséquences modérées en termes de perte financière, de rapidité et de qualité des opérations et qualité de l'information financière et non financière.
Mineur	2	Conséquences faible sur la réalisation des opérations et la qualité des opérations, sur la qualité des informations financières et non financière et en termes de perte de biens.
Insignifiant	1	Impact très négligeable sur l'organisation des opérations, la fiabilité des informations et la sécurité des biens.

Sources : Nous-même

6.2.3.2 Présentation de l'impact des risques identifiés

Le tableau 24 de la page suivante présente les impacts des principaux risques identifiés sur le processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann. Les cotes attribuées aux différents risques sont issues des critères que nous avons fixés dans le tableau 23 ci-dessus. Elles tiennent également compte des conséquences opérationnelles recensées dans la phase d'identification des risques.

Tableau 24 : Présentation de l'impact des risques

Risque		Cote¹⁷	Conséquences
R1.	Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	3	- Mauvaise qualité de l'information financière
R2.	Non exhaustivité des besoins d'investissements	2	- Mauvaise qualité de l'information financière - Retard des opérations
R3.	Dépassement budgétaire	3	- Mauvaise qualité de l'information financière - Retard des opérations
R4.	Investissements non budgétés	2	- Mauvaise qualité de l'information financière
R5.	Commandes non autorisées	4	- Pertes financières importantes - Litiges avec des tiers
R6.	Commandes non exhaustives	4	- Mauvaise qualité de l'information non financière - Litiges avec des tiers
R7.	Sélection arbitraire de fournisseur	4	- Pertes financières importantes Litiges avec des tiers
R8.	Réception fictive ou frauduleuse	4	- Pertes financières importantes - Mauvaise qualité de l'information financière
R9.	Réception non conforme	3	- Mauvaise qualité des opérations - Perte financière - Mauvaise qualité de l'information financière
R10.	Factures non conformes	3	- Perte financière - Mauvaise qualité de l'information financière
R11.	Entretien fictif	2	- Retard et mauvaise qualité des opérations
R12.	Panne d'équipements	4	- Retard, mauvaise qualité des opérations - Perte financière - Arrêt des opérations
R13.	Détérioration prématuré de matériels et équipements	3	- Perte financière - Retard et mauvaise qualité des opérations
R14.	Vol et disparition de matériels et équipements	5	- Pertes financières importantes - Pertes de biens - Retard et mauvaise qualité des opérations
R15.	Incendie	5	- Pertes financières importantes - Perte de biens - Arrêt des opérations - Perte de vie humaine
R16.	Inondation des locaux	5	- Perte financière - Perte de biens - Blocage des opérations
R17.	Foudroyage des installations	5	- Perte financière, - Perte de biens, - Arrêt des opérations, - Perte de vie humaine
R18.	Non exhaustivité de l'inventaire	3	- Mauvaise qualité de l'information financière et non financière
R19.	Différence entre théorique permanent et inventaire physique	3	- Mauvaise qualité de l'information financière et non financière
R20.	Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	3	Mauvaise qualité de l'information financière

Sources : Nous-même

¹⁷ Les chiffres sont issus des critères fixés dans le tableau 23 et les conséquences opérationnels recensés dans les tableaux d'identification des risques de la page 73 à 79.

6.2.3.3 Hiérarchisation des risques selon les impacts

Les risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations se classent selon les impacts de la manière suivante dans le tableau 25 de la page ci-dessous.

Tableau 25 : Hiérarchisation des risques selon les impacts

Risque	Niveau d'impact	Cote
R14. Vol et disparition de matériels et équipements	Catastrophique	5
R15. Incendie	Catastrophique	5
R16. Inondation des locaux	Catastrophique	5
R17. Foudroyage des installations	Catastrophique	5
R5. Commandes non autorisées	Majeur	4
R6. Commandes non exhaustives	Majeur	4
R7. Sélection arbitraire de fournisseur	Majeur	4
R8. Réception fictive ou frauduleuse	Majeur	4
R12. Panne d'équipements	Majeur	4
R1. Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	Moyen	3
R3. Dépassement budgétaire	Moyen	3
R9. Réception non conforme	Moyen	3
R10. Factures non conformes	Moyen	3
R13. Détérioration prématuré de matériels et équipements	Moyen	3
R18. Non exhaustivité de l'inventaire	Moyen	3
R19. Différence entre inventaire théorique et inventaire physique	Moyen	3
R20. Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	Moyen	3
R2. Non exhaustivité des besoins d'investissements	Mineur	2
R4. Investissements non budgétés	Mineur	2
R11. Entretien fictif	Mineur	2

Sources : Nous-même

6.3 Hiérarchisation et présentation de la matrice des risques

Après avoir fait l'analyse des risques identifiés, ce qui a permis de terminer pour chacun, la probabilité de survenance et son impact, nous allons maintenant les hiérarchiser et présenter la matrice. Cela permettra au CHNU de Fann de cibler les risques prioritaires sur lesquels il devra focaliser ses efforts.

6.3.1 Hiérarchisation de la criticité des risques identifiés

Le tableau ci-dessous présente l'hiérarchisation des différents risques identifiés sur le processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann en termes de criticité. Le niveau de criticité correspond au produit de la probabilité de survenance et de l'impact du risque.

Tableau 26 : Évaluation de la criticité des risques.

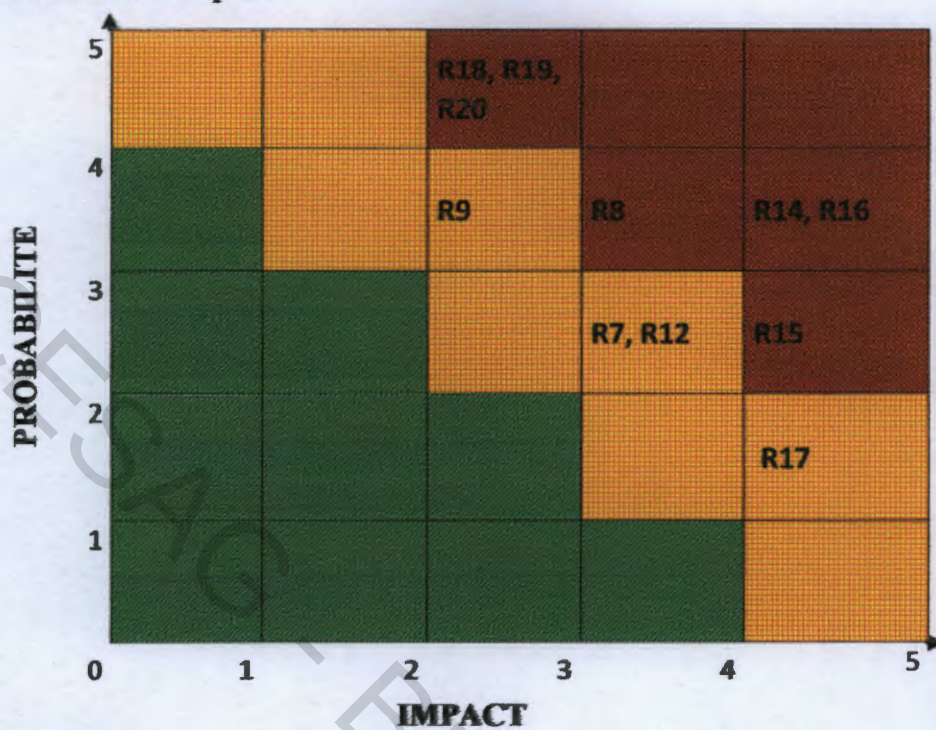
Risques	Impact (A)	Probabilité (B)	Criticité $C=(A \times B)$
R14. Vol et disparition de matériels et équipements	5	4	20
R16. Inondation des locaux	5	4	20
R8. Réception fictive ou frauduleuse	4	4	16
R15. Incendie	5	3	15
R18. Non exhaustivité de l'inventaire	3	5	15
R19. Différence entre théorique permanent et inventaire physique	3	5	15
R20. Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	3	5	15
R7. Sélection arbitraire de fournisseur	4	3	12
R9. Réception non conforme	3	4	12
R12. Panne d'équipements	4	3	12
R17. Foudroyage des installations	5	2	10
R6. Commandes non exhaustives	4	2	8
R.1. Budgétisation subjective des dépenses d'investissements	3	2	6
R10. Factures non conformes	3	2	6
R13. Détérioration prématuré de matériels et équipements	3	2	6
R2. Non exhaustivité des besoins d'investissements	2	2	4
R5. Commandes non autorisées	4	1	4
R3. Dépassement budgétaire	3	1	3
R4. Investissements non budgétisés	2	1	2
R11. Entretien fictif	2	1	2

Sources : Nous-même

6.3.2 Présentation et analyse de la matrice des risques

La présentation de la matrice porte sur les risques dont la criticité est supérieure ou égale à dix ($C \geq 10$). A la lumière de la présentation de la matrice, il ressort que les risques majeurs c'est-à-dire ceux répertoriés dans la zone rouge doivent faire l'objet d'une attention particulière de la part du CHNU de Fann. Il doit chercher à apporter des solutions immédiates aux risques de ce premier groupe. Aussi, il ne doit pas perdre de vue les risques moyens (zone jaune), ceux-ci doivent également être suivis compte tenu de leur nature.

Figure 7 : Matrice des risques



Légende

	Risques majeurs
	Risques moyens
	Risques faibles

Source : Nous-même

6.4 Recommandations

Nos recommandations portent sur les risques répertoriés dans la matrice. Elles s'adressent aux principaux acteurs du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann, leur appropriation de ces recommandations est la condition sine qua non pour une meilleure maîtrise des risques identifiés.

- **A l'endroit du Directeur**

Recommandations 1 : Faire en sorte que l'auditeur interne soit associé aux opérations de réception des immobilisations et au dépouillement des offres pour les passations de marchés en tant qu'observateur.

Recommandations 2 : Faire en sorte que les membres de la commission de réception participent effectivement à la réception des immobilisations et ne pas se limiter seulement à signer le PV.

Recommandations 3 : Éviter que les détenteurs des immobilisations soient ceux qui font l'inventaire. Pour cela, l'hôpital gagnerait à limiter le nombre d'équipes d'inventaire et faire appel à du personnel extérieur.

Recommandations 4 : Veillez prendre des dispositions pour réparer dans les meilleurs délais les problèmes d'étanchéité des bâtiments.

- **A l'endroit du chef des SAF, administrateur des matières**

Recommandations 5 : Veillez à mettre en place un système de codification des immobilisations dès leur mise en service.

Recommandations 6 : Veillez à mettre en place des fiches de circulation interne des immobilisations entre les services et les bureaux.

Recommandations 7 : Veillez à mettre en place un système pour permettre l'échange d'informations sur les mouvements d'immobilisations entre CM-STM et l'ACP.

Recommandations 8 : Veillez à ce que les fiches d'inventaires contradictoire soient mises à jour après chaque mouvement d'immobilisations.

Recommandations 9 : Faire un rapprochement entre l'inventaire physique et le fichier des immobilisations détenues par l'ACP et procéder aux réajustements nécessaires chaque année.

- **A l'endroit du Directeur des ressources humaines :**

Recommandations 10 : Veillez à doter le service d'audit interne de ressources humaines suffisantes pour qu'il puisse réaliser les missions qui lui sont assignées.

Recommandations 11 : Le Service Technique de la Maintenance gagnerait à être renforcé de personnels supplémentaires qualifiés au regard des nombreuses sollicitations dont il fait l'objet en longueur de journée.

- **A l'endroit du chef du service hygiène et sécurité**

Recommandations 12 : Veillez à augmenter le nombre de gardiens dans les contrats de gardiennage et doter tous les services au moins d'un gardien de nuit et de jour.

- **A l'endroit de l'Agent Comptable particulier**

Recommandations 13 : Elaborer un guide des amortissements qui précise les durées d'utilisation pour chaque catégorie d'immobilisation. Ce guide devra se référer aux prescriptions de la législation fiscale en la matière.

- **A l'endroit de l'auditeur interne**

Recommandations 14 : S'approprier de cette étude pour l'orientation de ses missions, l'élaboration de ses plans d'audit.

6.5 Proposition de plan d'action de mise en œuvre des recommandations

La proposition de plan d'action porte sur la mise en œuvre des recommandations pour une meilleure maîtrise des risques identifiés. Elle comporte cinq (5) colonnes portant respectivement sur le risque à maîtriser, les actions à mener, l'indicateur, le délai et le responsable. Les délais proposés sont indicatives, mais néanmoins, nous les avons présentés au responsable de la Cellule d'Audit Interne qui se chargera de faire le plaidoyer auprès de la Direction pour une mise en œuvre effective desdites recommandations.

Tableau 27 : Proposition de plan d'action de mise en œuvre des recommandations

Risque	Actions	Indicateurs	Délais	Responsables
R14. Vol et disparition de matériels et équipements	- Renforcer le nombre de gardiens - Doter chaque service d'un gardien de jour et de nuit	Nombre de gardiens recrutés Nombre de gardiens par service	3 mois	Chef des SAF, Chef du Service Hygiène et sécurité
R16. Inondation des locaux	Réparer les problèmes d'étanchéité des bâtiments	Nombre de bâtiments réparés	Juin 2011	Chef des SAF
R8. Réception fictive ou frauduleuse	- Associer l'auditeur interne aux opérations de réception des immobilisations comme observateur - Faire en sorte que les membres de la commission de réception participent effectivement à la réception des immobilisations	Taux de participation de l'AI aux réceptions	Immédiat	Directeur général
R15. Incendie	- Augmenter le nombre d'extincteurs dans les services - Former les agents à l'usage des extincteurs	Nombre d'extincteur moyen par service Nombre d'agents formés à l'usage de l'extincteur	1 mois	Chef du service hygiène et sécurité
R18. Non exhaustivité de l'inventaire	Contrôle de l'exhaustivité de l'inventaire par l'auditeur interne	Taux de satisfaction de contrôles effectués	Annuel	Auditeur interne
R19. Différence entre inventaire permanent et inventaire physique	Confronter l'inventaire physique avec et le fichier des immobilisations	Niveau de concordance entre les deux fichiers	Annuel	Chef ACP
R20. Mauvaise estimation des dotations aux amortissements	Élaborer et appliquer un guide des amortissements en se référent sur la législation fiscale	Existence d'un guide élaboré et appliqué	Décembre 2010	Chef ACP
R7. Sélection arbitraire de fournisseur	Associer l'auditeur interne aux dépouillements des offres en tant qu'observateur	Taux de participation de l'AI aux dépouillements	immédiat	Directeur général
R9. Réception non conforme	- Associer l'auditeur interne aux opérations de réception des immobilisations comme observateur - Faire en sorte que les membres de la commission de réception participent effectivement à la réception des immobilisations	Taux de participation de l'AI aux réceptions	Immédiat	Directeur général
R12. Panne d'équipements	Renforcer l'effectif du Service technique de la Maintenance	Nombre d'agent mis à la disposition du STM	3 mois	Chef du Service de ressources Humaines
R17. Foudroyage des installations	Revoir chaque année l'état du paratonnerre mis en place	Rapport d'intervention	Annuel	STM

Source : Nous-même

Conclusion

Ce dernier chapitre a constitué le socle de notre étude pratique. Il nous a permis d'apprécier effectivement la qualité de dispositif de contrôle interne du processus de la gestion des immobilisations en termes de maîtrise des risques, leurs éventuelles possibilités de survenance et les impacts qu'ils peuvent engendrer. Cette analyse nous a permis de déceler des risques de différents ordres. Nos recommandations formulées vont dans les sens d'une proposition de mesures de maîtrise des risques identifiés.

Ce chapitre constitue le dernier de notre étude et doit servir de guide pour les acteurs du processus de la gestion des immobilisations du CHNU de Fann. La mise en œuvre des recommandations formulées est de la responsabilité du CHNU de Fann.

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie a porté sur l'application de notre thème au cadre pratique du CHNU de Fann. Elle nous a permis de découvrir d'autres réalités.

Dans cette partie nous nous sommes affronté aux réalités du terrain, ce qui est totalement différent de la théorie. Notre prise de connaissance de l'hôpital nous a beaucoup aidé quant à l'orientation des travaux et l'identification des différents acteurs du processus de la gestion des immobilisations. La collecte des données et leur analyse ont été l'occasion pour nous de mettre en pratique les outils et les techniques que nous avons développés dans la partie théorique de notre étude.

La description des procédures et leur analyse nous ont permis d'aboutir à des résultats qui reflète le niveau de maîtrise des risques du processus de la gestion des immobilisations de l'hôpital au regard des dispositifs de contrôle interne existants.

CONCLUSION GENERALE

Au terme de notre étude sur l'évaluation des risques opérationnels liés au processus de la gestion des immobilisations appliquée au cas du Centre Hospitalier National et Universitaire de Fann, nous pouvons dire que nous avons atteint les objectifs recherchés. Les résultats des travaux nous donnent un niveau de risque de l'ordre de $2,03/5^{18}$ pour l'ensemble du processus, ce qui correspond à l'objectif recherché, c'est-à-dire faire une bonne évaluation des risques opérationnels du processus de la gestion des immobilisations.

Malgré le résultat obtenu, notre étude ne s'est pas faite sans difficultés. Ces difficultés sont entre autres, notre manque d'expérience dans une étude de ce genre, la difficulté sinon l'impossibilité d'accès à certains documents et l'indisponibilité de certains acteurs à répondre à nos sollicitations. Mais néanmoins, nous avons fait avec les moyens mis à notre disposition et nous avons toujours insisté pour tirer le maximum d'informations lors des entretiens qui nous ont été accordés.

Au regard de ses difficultés et compte tenu d'autres facteurs, notre étude présente des limites non négligeables. Ces limites sont les suivantes :

- l'insuffisance de notre temps de passage dans l'hôpital (1 mois), ce qui ne nous permettait pas de mettre en œuvre toutes les diligences que l'étude nécessitait. Nous n'avons pas pu faire tous les tests d'efficacité comme cela se devait ;
- la non couverture de l'ensemble des aspects d'un processus normal de la gestion des immobilisations. Les aspects portant sur les dons d'immobilisations, les créations d'immobilisations par et pour soi-même et les reformes d'immobilisations non pas pu être couverts pour des raisons indiquées plus haut ;
- la non prise en compte des autres formes d'immobilisations telles que les immobilisations incorporelles, les immobilisations financières, etc. ;
- la non prise en compte des aspects de comptabilisation des immobilisations.

En raison des limites évoquées ci-dessus, il apparaît opportun pour la CHNU de Fann de commanditer une étude qui couvrira les domaines non encore touchés en matière de gestion de ses immobilisations. Ceci aura l'avantage de lui donner une vue d'ensemble sur son processus de la gestion des immobilisations.

¹⁸ Criticité moyenne pour le processus = $((\sum C/20)/5)$

ANNEXES

CESTG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 1 : GLOSSAIRE

- **Risque inhérent**

Le risque inhérent est la prédisposition d'une assertion à une anomalie qui pourrait être significative isolément ou cumulée avec d'autres anomalies, à supposer qu'il n'y ait aucun contrôle correspondant, (HAMZAOUI, 2005:172).

- **Risque lié au contrôle**

Le risque lié au contrôle est le risque qu'une anomalie ne soit ni prévue, ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu, (LEJEUNE & al. 2007 : 98).

- **Risque d'audit**

Le risque d'audit est le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes (LEJEUNE & al. 2007 : 97).

- **Risque résiduel**

Le risque résiduel est le risque qui demeure toujours malgré l'existence de dispositif de contrôle interne.

- **Risque source**

Le risque source constitue le danger que la mission d'audit a vocation à détecter, comprendre et gérer.

- **Risque concourant**

Le risque concourant est le facteur à l'origine du risque source. C'est la cause du risque source.

- **Risque incident**

Le risque incident est la conséquence de la survenance du risque source.

- **Analyse préliminaire des risques (APR)**

L'analyse préliminaire des risques consiste à la détermination des principaux risques et défaillances génériques sur un système ou sous système en vue de constituer une liste des événements redoutés (à partir de Desroches 2003 : 63).

- **Hazard identification (Hazid)**

Hazid est une démarche de recherche des risques de tous types (feu, collision, chute d'objet, effondrement de structure...) et de vérification que des mesures de maîtrise ont bien été prises. Elle est effectuée sur plan par un groupe de spécialistes du système étudié, (Desroches 2003 : 64).

- **Hazard and operability (Hazop)**

Hazop consiste à déterminer si des déviations par rapport à leurs valeurs nominales, des divers paramètres physiques (température, pression, concentration, etc.) régissant le procédé peuvent créer des dangers. Elle est effectuée par une équipe pluridisciplinaire (spécialistes du procédé, spécialiste de l'instrumentation, etc.) travaillant sous la direction d'un animateur (Desroches 2003 : 64).

- **Analyse des méthodes de défaillance, de leurs effets et de leur criticité (AMDE/AMDEC)**

L'Analyse des méthodes de défaillance, de leurs effets et de leur criticité est une méthode d'analyse approfondie qui se fait l'aide d'un tableau. Ce tableau prend en compte les éléments tous les éléments caractéristiques d'un risque.

- **Benchmarking**

Le benchmarking est une technique qui consiste à aller s'inspirer des meilleures pratiques de gestion des risques en vue de les mettre en place dans l'organisation.

- **Identification basée sur les actifs créateurs de valeurs**

L'identification sur la base des actifs créateurs de valeurs se fonde sur les actifs intangibles de l'entreprise, notamment le fond de commerce, la clientèle et les logiciels.

- **Identification basée sur l'atteinte des objectifs**

L'identification basée sur l'atteinte des objectifs porte sur les risques ou événement susceptible d'altérer l'atteinte des objectifs stratégiques de l'organisation. Il consiste à identifier les risques associés à chaque objectif pris séparément.

- **Identification basée sur les check-lists**

L'identification basée sur les check-lists porte sur une liste préconçue qui énumère l'ensemble des risques possibles afin de voir si chaque risque concerne l'entité ou pas.

- **Identification par l'analyse historique**

L'identification par l'analyse historique concerne uniquement les risques déjà survenue. Elle consiste à faire une revue historique des risques déjà survenus dans l'organisation.

- **Identification basée sur l'analyse de l'environnement**

L'identification basée sur l'analyse de l'environnement consiste à l'analyse de l'environnement externe afin d'identifier les principales menaces auxquelles l'organisation fait faces. Ces menaces constituent des risques pour l'organisation.

- **Identification par tâches élémentaires.**

L'identification par tâches élémentaires consiste à décomposer le processus ou la fonction étudiée en différentes tâches élémentaires en vue d'identifier les risques spécifiques à chacune.

ANNEXE 2 : Grille de séparation des tâches

Objectif : S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.

Tâches	Nature de la tâche	Personnes concernées									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Lancement du processus budgétaire	A	X									
2. Approbation du budget des investissements	C			X							
3. Autorisation des dépenses d'investissements	A		X								
4. Suivi du budget d'investissements	C		X								
5. Établissement des Bons de Commande	EX				X						
6. Validation des Bons de Commande	A	X	X			X					
7. Responsable de l'attribution des marchés	EX					X					
8. Réception des commandes	EX						X				
9. Comparaison facture – commande – bon de réception	C						X				
10. Tenue de l'inventaire permanent des immobilisations	EN						X				
11. Responsabilité de l'inventaire des immobilisations	C							X			
12. Responsabilité de l'entretien des immobilisations	EX								X		
13. Contrôle des travaux d'entretien	C								X		X
14. Détermination des systèmes d'amortissement	EX									X	

Légende

1	Directeur Général
2	Contrôleur de gestion
3	Conseil d'Administration
4	Agent Chargé des engagements
5	Chef des Services Administratifs et Financiers
6	Comptable Matière du Service Technique de la Maintenance
7	Auditeur Interne
8	Chef du Service Technique de la Maintenance
9	Chef de la Division Comptabilité
10	Surveillant de service
A	Autorisation
EN	Enregistrement
C	Contrôle
EX	Exécution

ANNEXE 3 : Questionnaire de Contrôle interne

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE	Section : Immobilisations	Folio : 1/9		
Objectif : S'assurer que les procédures budgétaires mises en place permettent: - la cohérence du budget des investissements avec les objectifs de l'entreprise ; - la prise en compte exhaustive des besoins d'investissements; - le suivi des dépenses d'investissements.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Existe-t-il un plan d'investissement à long terme ?		X		Un premier plan 2004-2009 est en phase d'évaluation.
2. Existe-il une lettre d'orientation fixant les objectifs budgétaires lors du lancement du processus d'élaboration?	X			
3. Existe-il un cadre budgétaire prédéfini ?	X			
4. Les responsables des centres de responsabilités sont-ils impliqués dans l'élaboration du budget?	X			
5. Existe-il un arbitrage budgétaire ?	X			
6. S'assure-t-on de la prise en compte exhaustive des besoins d'investissement ?	X			
7. Existe-t-il un système d'approbation des dépenses d'investissements avant engagement ?	X			
8. Existe-t-il un système de suivi des engagements de dépenses d'investissements ?	X			
9. Existe-t-il des procédures alternatives pour les cas de dépassement budgétaire ?		X		
10. Existe-t-il des procédures alternatives pour les besoins d'investissements non budgétisés ?		X		Les investissements non budgétisés sont formellement interdits.

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio : 2/9
Objectif : S'assurer que toutes les acquisitions d'immobilisations sont dûment autorisées.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Les besoins d'acquisition d'immobilisations font-ils l'objet de prévision ?	X			
2. Les DA font-elles l'objet d'une approbation préalable ?	X			
3. Les commandes sont-elles centralisées en un seul service ?	X			
4. Les commandes sont-elles toutes rédigées sur la base de demandes d'achats ?	X			
5. Les bons de commandes sont-ils établis par des personnes habilités	X			
6. Les bons de commandes font-ils l'objet d'approbation par des personnes habilités ?	X			
7. Existe-il un système d'approbation des bons de commande suivant des seuils prédéfinis ?		X		
8. Toutes les informations de l'achat figurent-elles sur le bon de commande (spécifications techniques, délais, quantités, qualités,...) ?	X			
9. Existent-ils des acquisitions dispensées du circuit normal de la commande ? - Si oui, qui les autorise ?		X		
10. Existe-il un système de suivi et de relance des commandes ?		X		Le chef de la division des finances appelle directement les fournisseurs

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio : 3/9
Objectif : S’assurer que les procédures de sélection des fournisseurs sont objectives et transparentes.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1.Existe-t-il une liste de fournisseurs agréés et actualisée périodiquement (fichier) ?	X			
2.Les procédures de sélection des fournisseurs sont-elles formalisées ?		X		
3.Les procédures de sélection sont-elles distinctes suivant le montant des acquisitions ?	X			
4.Les critères de sélection des fournisseurs sont-elles prédéfinis ?	X			
5.Le choix des fournisseurs est-elle réalisé par une personne indépendante de l’initiateur de la demande ?	X			
6.Existe-t-il une commission pour le dépouillement des offres ?	X			
7.Un procès verbal est-il rédigé après sélection du fournisseur gagnant ?	X			

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE	Section : Immobilisations		Folio : 4/9	
Objectif : S'assurer que : - les immobilisations reçues sont conformes aux commandes quant à la qualité, à la quantité et au respect des délais ; - les factures reçues correspondent aux immobilisations reçues.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Les réceptions sont-elles centralisées dans un seul service ?		X		
2. Les réceptions sont-elles assurées par des personnes habilitées et différentes de celles qui ont effectuées la commande ?	X			
3. Toutes les réceptions (y compris pour les chantiers en cours) sont-elles matérialisées par l'émission d'un bon de réception interne ?	X			Existence de PVT et PVR
4. Existe-t-il une commission pour la réception des acquisitions importantes ?	X			
5. Un représentant du service demandeur participe-il à la réception des nouvelles acquisitions ?		X		
6. Les immobilisations reçues sont-elles rapprochées des bons de commande en ce qui concerne : - les quantités, - la qualité, - les délais ?	X			
7. Les immobilisations non conformes sont-elles systématiquement retournées au fournisseur ?	X			
8. Les factures sont-elles reçues par des personnes habilitées indépendantes du service des achats ?	X			
9. Les factures reçues font-elles l'objet de comparaison avec le bon de commande et le bon de réception quant aux conditions de prix, de quantités et de qualité,.	X			
10. Les factures font-elles objet d'approbation par une personne indépendante.	X			

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio: 5/9
Objectif : S'assurer que les procédures mises en place permettent un suivi exhaustif des immobilisations mises en service;				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Les procédures de mises en service des immobilisations sont-elles formalisées ?		X		
2. Les mises en services d'immobilisations sont-elles autorisées par des personnes habilitées ?	X			L'administrateur des matières donne une orientation sur la répartition des matières
3. Les immobilisations sont-elles codifiées dès leur mise en service ?		X		
4. Tient-on un inventaire permanent des immobilisations ?	X			
5. Existe-t-il un fichier des immobilisations		X		
6. Tient-on au moins une fois par an l'inventaire physique des immobilisations ?	X			
7. Si oui, les procédures d'inventaire physique sont-elles écrites ?		X		
8. L'inventaire physique est – elle assurée par des personnes indépendantes ?	X			
9. Est-il fait un rapprochement entre l'inventaire physique et l'inventaire permanent des immobilisations ?		X		
10. Est-il procédé un ajustement des écarts entre l'inventaire physique et l'inventaire permanent des immobilisations			X	
11. Si oui, l'ajustement est-il approuvé par une personne habilitée ?			X	

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio: 6/9
Objectif : S'assurer que les procédures mises en place permettent l'entretien et la maintenance correcte des immobilisations.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Les procédures d'entretien et de maintenance sont-elles formalisées ?		X		
2. L'entreprise dispose-elle d'un plan d'entretien et de maintenance préventif de ses immobilisations ?	X			
3. L'entreprise dispose-t-elle d'un service chargé de l'entretien et de la maintenance ?	X			
4. L'entreprise dispose-t-elle des contrats d'entretiens et de maintenances avec des prestataires extérieurs ?	X			
5. Les entretiens et maintenances sont-elles assurés par des personnes habilités ?	X			
6. Existe-t-il une fiche standard individuelle d'entretien ou de maintenance pour les immobilisations ?	X			
7. Existe-il un système de contrôle des travaux d'entretiens et de maintenances par des personnes habilités ?	X			

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio: 7/9
Objectif : S'assurer que les procédures mises en place permettent une protection suffisante des immobilisations.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Des mesures sont-elles prises pour la protection physique des immobilisations ?	X			
2. L'entreprise dispose-elle des contrats de gardiennage avec des prestataires extérieurs ?	X			
3. Existe-t-il un contrôle d'accès aux installations?	X			
4. L'accès aux installations en dehors des heures de service est-il réglementé ?	X			
5. L'entreprise dispose-t-elle d'un dispositif anti feu (détecteur de fumée, extincteurs régulièrement mis à jour?	X			
6. Les installations sont-elles dotées d'un dispositif anti tonnerre ?	X			
7. L'accès aux matériels sensibles est-il réglementé ?	X			
8. Les immobilisations sont-elles couvertes par des contrats d'assurance ?			N/A	
9. Si oui, les assurances couvrent-elles : - les accidents, - les incendies, - les vols, - les catastrophes naturelles.		X		

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio: 8/9
Objectif : S’assurer que les procédures mises en place permettent un suivi correct des dépréciations d’immobilisations.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Dispose-t-on d’un guide pour la détermination des amortissements (taux, durée de vie, système) ?		X		
2. Les systèmes d’amortissement appliqués sont-ils approuvés par des personnes habilités ?		X		
3. Les amortissements appliqués sont-ils conformes aux prescriptions de la législation fiscale en vigueur?		X		
4. Les amortissements tiennent-ils compte de la durée de vie réelle de l’immobilisation ?	X			
5. Toutes les immobilisations font-elles objet d’amortissement ?	X			
6. Les amortissements comptables sont-ils rapprochés avec ceux figurants sur les fiches des immobilisations ?			X	

QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE		Section : Immobilisations		Folio : 9/9
Objectif : S'assurer que toutes les sorties d'immobilisations sont dûment autorisées.				
Questions	Oui	Non	N/A	Commentaire
1. Dispose-t-on des procédures écrites de sortie d'immobilisation ?				
2. Des critères précis sont-ils définis pour les sorties d'immobilisations ?				
3. Les sorties d'immobilisations sont-elles autorisées par des personnes habilitées ?				
4. Les personnes qui autorisent les sorties d'immobilisation sont-elles indépendantes de ceux qui les détiennent ?				
5. Si oui, précisent-elles la forme de sortie (cession, mise au rebut ou destruction) ?				
6. Les procédures de cession sont-elles décrites ?				
7. Est-il mis en place une commission pour les cas destruction d'immobilisation ?				
8. Les sorties d'immobilisations sont-elles constatées par un procès verbal ?				
9. Existe-t-il un système pour informer la comptabilité des sorties d'immobilisations ?				

ANNEXE 4 : Détails des tests d'audit

Explications : 1 = Existe

0 = N'existe pas

% = Nombre d'existe / total de la colonne

Tableau 28 : Test sur les procédures d'élaboration du budget des investissements

Année	Lettre d'Orientation	Pré-budget	Budget des Services	PV arbitrage	Avis CME	Approbation du CA
2008	1	1	1	1	1	1
2009	1	1	1	1	1	1
2010	1	1	1	1	1	1
%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Source : Nous-même

Conclusion: Très satisfaisant

Tableau 29 : Test de conformité sur les procédures de sélection des fournisseurs

N°	Demande de Renseignement de Prix (DRP)				Appel d'Offre							
	cahier de charge	5 lettres	5 offres	PV sélection	c. charges	Avis DCMP	Offres	PVO	Rapport Tech.	PVA	Notif. Def.	Contrat
Dossier 1 (DRP)	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-
Dossier 2 (AO)	-	-	-	-	1	1	1	1	1	1	1	1

Source : Nous-même

Conclusion : Satisfaisant

NB : Nous n'avons pas pu faire un test de permanence sur cette procédure.

Tableau 30 : Tests sur les procédures d'acquisition, de réception des immobilisations et d'approbation des factures

N° de dossier ¹⁹	Contrôle		C			D			E	F
	A	B	C			D			E	F
	Approbation de la facture	BC	Visa CG	Visa SAF	Visa DG	FACT DEF	BL	PVR	BC+BL+FACT	PVR signés
BC N° 1975 du 16/02/2010	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0
BC N° 1976 du 26/01/2010	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0
BC N° 2478 du 25/05/2010	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
BC N° 1331 du 08/03/2010	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0
BC N° 2277 du 20/04/2010	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
BC N° 2480 du 15/06/2010	1	1	1	1	1	1		N/A	N/A	N/A
BC N° 2693 DU 15/07/2010	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1
BC N° 1449 du 21/01/2010	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
BC N° 2118 du 15/04/2010	1	1	1	1	1	1	0	N/A	N/A	N/A
BC N° 2081 du 25/03/2010	1	1	1	1	1	1	0	N/A	N/A	N/A
BC N° 2667 du 07/07/2010	1	1	1	1	1	1	0	1		1
BC N° 2255 du 25/07/2010	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0
BC N° 1953 du 27/01/2010	0	1	1	1	1	0	0	1	0	0
Total	10	13	13	13	13	10	5	9	4	4
%	77%	100%	100%	100%	100%	77%	38%	90%	40%	40%
			100%			68%				

A : Contrôle de l'approbation de la facture définitive

B : Contrôle de l'existence des Bons de Commande

C : Contrôle du suivi des engagements et la signature du Bon de Commande par les personnes habilitées

D : Contrôle de l'existence de la facture définitive, le Bon de Livraison et le PV de Réception

E : Contrôle de la concordance de la facture définitive, du Bon de Livraison et du PV de Réception

F : Contrôle de la signature du PV de réception par toutes les personnes habilités

¹⁹ Nous avons sélectionné 50% des bons de commande soit 13

Tableau 31 : Extrait des l'annexe 13 (Détail des immobilisations) des états financiers de 2009

Page	Nature	Date de mise en service	Durée de vie	Taux d'amortissement
	Matériel de bureau			
20	33 Climatiseurs	21/10/2000	10 ans	10%
21	5 Climatiseurs	20/11/2006	4 ans	25%
21	9 Climatiseurs	13/01/2006	5 ans	10%
	Matériel Informatique			
22	01 Ordinateur IBM	01/01/2000	3 ans	33%
24	03 Ordinateurs	12/03/2001	5 ans	20%
	Mobilier de bureau			
28	06 Chaises rembourrées	01/01/2000	5 ans	20%
30	20 Chaises simples	27/12/2000	15 ans	7%
30	01 Fauteuil Président	28/11/2000	10 ans	10%

Sources: Annexe 13 des états financiers de 2009

Constats : Des différences de durées de vie pour les matériels de même nature.

Tableau 32 : Test sur les procédures de maintenance

Contrôle	BT1	BT2	BT3	BT4	BT5	BT6	BT7	BT8	BT9	BT10	BT11	BT12	BT13	BT14	BT15	BT16	BT17	BT18	BT19	BT20
Existence Demande de travail	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Signature du surveillant de service	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

Source: Nous-même

Conclusion: Très satisfaisant

BT= Bon de travail

ANNEXE 5 : EXEMPLE DE GUIDE D'ENTRETIEN

Guide d'entretien avec le chef du service contrôle de Gestion

Questions
1. Avez-vous des procédures formalisées pour l'élaboration du budget des investissements ?
2. Comment vous élaborez vous, votre budget des investissements ?
3. Qui détermine les objectifs budgétaires de l'année N+1 ?
4. Procédez-vous à un arbitrage budgétaire ?
5. Qui dirige la réunion d'arbitrage ?
6. Quelles sont les instances d'approbation du budget ?
7. Comment faites-vous le suivi de l'exécution du budget des investissements ?
8. Avez-vous connu des cas de dépassement budgétaire ?
9. Avez-vous des procédures alternatives pour les besoins d'investissements non budgétisés ?

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages et articles

1. **AHOUEANGANSI, Evariste (2006)**, Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA , Edition : Mondexperts , Abidjan, 729 p.
2. **BAPST Pierre-Alexandre & BERGERET Florence (2002)**, Pour un management des risques orienté vers la protection de l'entreprise, *Revue française d'audit interne*, N° 161 : p. 12
3. **BAPST Pierre-Alexandre & BERGERET Florence (2002)**, Pour un management des risques orienté vers la protection de l'entreprise, *Revue française d'audit interne*, N° 162 : p. 31-32
4. **BARRY Mamadou (2009)**, Audit et contrôle interne, Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 371 p.
5. **BARTHELEMY, Bernard ; COURREGES , Philippe (2004)**, Gestion des risques : méthodes d'optimisation globale. 2ème édition Éditions d'organisation , Paris, 471 p.
6. **BRUEL, Olivier (1998)**, Politique d'achat et gestion des approvisionnements. 2ème édition, Edition Bordas, Paris, 298 p.
7. **Coopers & Lybrand ; Institut Français des Auditeurs Consultants Internes (1998)**, La nouvelle pratique du contrôle interne, Éditions d'organisation, Paris, 378 p.
8. **CURABA Sandra, JAURLAUD Yannick, CURABA Salvatore (2009)**, Évaluation des risques, Comment élaborer son document unique ?, Afnor Éditions, Paris, 324 p.
9. **DESROCHES, Alain ; LEROY, Alain ; VALLEE, Frédérique (2003)**, La gestion des risques : principes et pratiques, Edition : Lavoisier , Paris, 286 p.
10. **ERSA, André (2007)**, Précis de comptabilité SYSCOA Tome 1, Edition Saint-Michel, Dakar, 215 p.

11. **ERSA, André (2007)**, Précis de comptabilité SYSCOA Tome 2, Edition Saint-Michel, Dakar, 229 p.
12. **FAUTRAT Michel (2002)**, Pour une assistance à la maîtrise des risques, *Revue française d'audit interne*, N° 158 : 8
13. **HAMZAOUI Mohamed (2005)**, Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, Edition d'organisation, Paris, 525 p.
14. **IFACI, PRICEWATERHOUSECOOPERS ,LANDWELL & Associés (2005)**, le management des risques de l'entreprise, Cadre de référence – Technique d'application, Éditions d'organisation, Paris, 338 p.
15. **JIMENEZ, Christian ; MERLIER, Patrick ; CHELLY, Dan (2008)**, Risques opérationnels : de la mise en place du dispositif à son audit, Paris : Revue Banque édition , 271 p.
16. **Le Petit Larousse (2009)**, Éditions Larousse Paris, 1808 p.
17. **LEGOUGE, Dominique (1998)**, Le guide de la qualité dans les achats publics, Éditions d'organisation, Paris, 211 p.
18. **MADERS Henri-Pierre, MASSELIN Jean Luc (2006)**, Le contrôle interne des risques, 2^{ème} édition, Edition d'Organisation, Paris, 261 p.
19. **MARESCHALL Gilbert (2003)**, la cartographie des risques, AFNOR, Paris 95 p.
20. **McNamee, David (1998)**, Business risk assessment, 1ère edition, the Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring, p.107.
21. **MOREAU, Franck (2002)**, Comprendre et gérer les risques Éditions d'organisation , Paris, 222 p.
22. **NGUENA Octave Jokung (2008)**, Management des risques, Ellipses, Paris, 188 p.
23. **OBERT, Robert (2004)**, Synthèse droit et comptabilité tome 2. audit et commissariat aux comptes : aspects internationaux manuel et applications 4^{ème} édition, Dunod , Paris, 495 p.

24. **OBERT, Robert (2004)**, Pratique des normes IAS / IFRS : comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Edition Dunod, Paris, 541 p.
25. **RENARD Jacques (2009)**, Théorie et pratique de l'audit interne, Éditions d'organisation, Paris, 469 p.
26. **SAMBE Oumar et DIALLO Mamadou Ibra (2008)**, Le praticien comptable système OHADA, Edition comptables et juridiques, Dakar, 1055 p.
27. **SCHICK, Pierre ; LEMANT, Olivier (2001)**, Guide de self-audit : 184 items d'évaluation pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation... ou créer un audit interne Editions d'organisation , Paris, 217 p.
28. **SHICK Pierre (2008)**, Mémento de l'audit interne, Edition Dunod, Paris, 217 p.
29. **UEMOA (1996)**, Système Comptable Ouest Africain, Plan comptable général des entreprises, Editions Fouchier, Paris, 831 p.
30. **WILMOTS Hans (2002)**, Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne : contrôlez-vous suffisamment les différentes procédures et activités de votre organisation pour assurer la gestion efficace de votre entreprise, Éditions Standaard, Bruxelles, 319 p

Source Internet

31. **AMRAE (2004)**, Cartographie des risques : convaincre et faire participer se direction à cet exercice de management.
<http://www.amrae.fr/docs/MR/rencontres/nice-2004/actes/a4/a4bapst.pdf>
32. **AMRAE (2001)**, Cartographie des risques
<http://www.amrae.fr/docs/MR/rencontres/toulouse-2001/A7/A7bapst1.PDF>
33. **FONTUGNE, Muriel (2001)**, Cartographie des risques : quelle valeur ajoutée ?
www.amrae.asso.fr/lesrencontres/lille2002/actes/p10.fontugne.pdf
34. **BLANQUET Jean Marie (2004)**, méthodologie de l'analyse documentaire
[Http: www2.ac-rennes.fr/testcdi/prepconcours/blanquetresume/blanquet.pdf](http://www2.ac-rennes.fr/testcdi/prepconcours/blanquetresume/blanquet.pdf)