



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE, BANQUE ET FINANCE
(ISCBF)

DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES EN AUDIT ET
CONTROLE DE GESTION
(DESS AUDIT ET CONTRÔLE DE GESTION)
18^{ième} PROMOTION 2006-2007

MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

PRESENTE PAR : YIROMI DIARRA



THEME:
**IMPACT DE L'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE
SUR LES COMPTES : CAS DE DELTA- SA SENEGAL**

SOUS LA DIRECTION DE :

M. JEAN BAPTISE DIENE
PROFESSEUR AU CESAG

MAITRE DE STAGE:

M. ABOU WELE
EXPERT COMPTABLE

Bibliothèque du CESAG



DEDICACES

A tous mes parents pour leur inestimable soutien dans les différents cycles de ma formation ;

A mon épouse Alice DEMBELE, pour sa grande patience, bravoure et compréhension ;

A mes enfants Waba Worokia, Yirabè Juste, Rebecca,

A tous mes logeurs qui m'ont accepté en charge supplémentaire dans leurs familles respectives malgré le coût de la vie,

JE DEDIE CE MODESTE TRAVAIL

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier l'Ambassade & la Coopération Technique Belge pour le financement de mes études au CESAG.

Je remercie très sincèrement tous ceux, grâce à qui j'ai acquis cette formation d'Auditeur international, à travers leurs conseils, leurs enseignements, leur assistance matérielle et morale à savoir :

Le corps professoral et l'Administration du CESAG;

Monsieur Mbacké DIOP Directeur de l'ISCBF;

Monsieur Moussa YAZI Directeur du département Licence;

Monsieur Abdou WELE Associé gérant du cabinet CECA.

Les Amis, collègues et parents ;

Je ne saurais passer sous silence la disponibilité, l'assistance de :

Monsieur Jean Baptise DIENE, Directeur de ce mémoire;

A tous ceux de près ou de loin ont combattu pour mes études, j'adresse mes remerciements.

SIGLES ET ABREVIATIONS

AGO : Assemblée Générale Ordinaire
BC : Bon de Commande
BL : Bon de Livraison
BR : Bon de Réception
CAC : Commissaire Aux Comptes
CBAO : Compagnie Bancaire de l'Afrique Occidentale
CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
CUMP : Coût Unitaire Moyen Pondéré
DA : Demande d'Achat
DESS : Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées
Delta : Nom fictif attribué à une société Sénégalaise par souci de confidentialité
FCFA : Franc de la Communauté Financière Africaine
FIFO : First In First Out
GIE : Groupement d'Intérêt Economique
HAO : Hors Activité Ordinaire
IFACI : Institut Français des Auditeurs, Consultants Internes
IIA : Institute of Internal Auditors
IPRES : Institution de Prévoyance retraite du Sénégal
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PV : Procès Verbal
SA : Société Anonyme
SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain
TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

TABLE DES MATIERES

	PAGES
DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS.....	II
SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
TABLE DES MATIERES.....	V
<u>PREMIERE PARTIE</u> : Notions de contrôle interne.....	8
<u>Chapitre I</u> : Le contrôle interne.....	10
I Définitions du contrôle interne.....	10
II les objectifs du contrôle interne.....	15
III les composantes du contrôle interne.....	16
IV les principes généraux du contrôle interne.....	18
V contrôle interne et audit externe.....	23
VI contrôle interne et audit interne.....	23
VII Intérêt du contrôle interne.....	24
VIII Difficultés d'application dans le contexte africain.....	24
IX Les limites du contrôle interne.....	25
<u>Chapitre II</u> : Méthodologie de l'évaluation du contrôle interne.....	27
I prise de connaissance du système.....	29
II Description du système.....	29
III Vérification de l'existence du système (test de conformité).....	30

IV	Evaluation préliminaire du système.....	30
V	Vérification du fonctionnement des procédures (tests de permanence)	30
VI	Evaluation finale du contrôle interne.....	31
VII	Le contrôle des comptes.....	32
VII-1	L'analyse des comptes	34

Chapitre III : Les Techniques d'évaluation du contrôle interne.....35

III-1	La description narrative.....	35
III-2	Les diagrammes de circulation.....	35
III-3	Les feuilles d'identification des contrôles.....	36
III-4	Les questionnaires de contrôle interne.....	36
III-5	Les techniques informatiques.....	36
III-5-1	Le jeu d'essai	37
III-5-2	Les progiciels d'audit.....	37

DEUXIEME PARTIE : L'évaluation du contrôle interne de la société Delta.....39

Chapitre I : Présentation de la société Delta41

I	Historique.....	41
II	Forme juridique.....	42
III	Activités.....	42
IV	Perspectives.....	43
V	Description sommaire.....	43

Chapitre II : Le contrôle interne de la société Delta.....46

I	Prise de connaissance générale de la société.....	46
II	Analyse du dispositif de contrôle interne de Delta	46

III Rapport de contrôle interne.....	53
IV Le contrôle des comptes	60
V Rapport du contrôle des comptes.....	64
Conclusion générale.....	66
Bibliographie.....	68
Annexes.....	70

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

LE CONTEXTE

La compétitivité croissante des entreprises dans un monde en pleine évolution, bouleversé par la mondialisation exige l'appréciation de la qualité du système de contrôle interne par un auditeur indépendant et compétent.

Celui-ci doit procéder par l'analyse des procédures de l'entreprise.

Les dirigeants ont pour préoccupation constante ces dernières années la maîtrise des activités dont ils ont la responsabilité.

Des systèmes de contrôle interne sont alors mis en place pour prévenir, détecter puis corriger toute défaillance nuisible à l'atteinte des objectifs de rentabilité et de pérennité visés par les dirigeants et de limiter les aléas.

Ces dispositifs doivent permettre de maîtriser la mutation rapide de l'environnement économique concurrentiel, et de procéder à temps aux adaptations nécessaires à l'efficacité de l'activité.

Ils contribuent ainsi à promouvoir l'efficacité, à protéger les actifs, à garantir la fiabilité des états financiers et leur conformité aux règlements et aux lois en vigueur.

D'ailleurs, le SYSCOA et l'OHADA obligent les entreprises assujetties à ces règlements à tenir régulièrement une comptabilité.

Selon le système d'organisation de chaque entreprise, les informations véhiculées sont de plus en plus utiles pour l'entité elle-même, mais aussi pour ses partenaires.

Ainsi, les entreprises veillent à la bonne qualité de ces informations (communicables, objectives et vérifiables) compte tenu aussi bien de leur importance que de leur destination.

D'où les missions d'audit pour vérifier la régularité et la sincérité de l'ensemble des états financiers.

Jusqu'au début du 20^{ème} siècle, les missions de révision comptable se limitaient uniquement à l'examen des comptes annuels en vue d'émettre une opinion sur leur qualité, tout en vérifiant de façon exhaustive l'ensemble des pièces probantes.

Aujourd'hui, avec l'émergence d'entreprises mieux organisées, mais aux activités de plus en plus complexes et comportant des milliers d'opérations, la vérification exhaustive des pièces comptables s'avère impossible.

L'auditeur utilise donc des méthodes de contrôle par sondages.

Problématique

Les entreprises, les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser sans cesse.

Or, les propriétaires (actionnaires) s'interrogent sur la véracité des transactions et sur la correcte utilisation du patrimoine, dont les gestionnaires leur rendent compte, pour l'essentiel, à travers les états financiers.

Le plus souvent, ils font appel aux auditeurs externes pour avoir un jugement professionnel, indépendant et sincère sur ces états financiers, jugement basé sur des règles et normes bien établies.

De ce fait, les techniques mises en œuvre par l'auditeur dépendent en grande partie de l'analyse de l'organisation de l'entreprise et de l'appréciation de la qualité d'un système fondamental : le système de « contrôle interne ».

La notion de contrôle interne est inhérente à toute entreprise et s'entend comme « maîtrise » du fonctionnement de l'ensemble du dispositif contribuant à la réalisation des opérations et des objectifs de celle-ci.

Le contrôle interne est un système d'organisation qui comprend les procédures de traitement comptable d'une entreprise, et les procédures de vérification du bon traitement de ces informations.

En effet, la tendance habituelle est de ne réserver l'expression "contrôle interne" qu'aux procédures administratives et comptables ayant un lien direct avec l'établissement des comptes en oubliant les autres activités de l'entité (production, maintenance, commercial etc.)

Le niveau du contrôle interne détermine la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leurs activités.

De ce point de vue, il a une certaine analogie avec la « boîte noire » des avions pour la vérification des informations primordiales, même si les risques correspondants n'entraînent pas toujours des conséquences fâcheuses.

Selon le codex d'audit interne et procédures (Jean B DIENE 2007 :4), « une entité bien organisée érige des règles de fonctionnement ou procédures en vue d'atteindre ses objectifs de rendement, de productivité et de pérennité. »

Toute entreprise ou organisation, bien que comportant plusieurs « compartiments » ou fonctions, doit constituer, pour être pleinement efficace, un bloc homogène du point de vue de ses activités et circuits d'information.

C'est dire que les procédures sont imbriquées les unes aux autres de telle sorte qu'une défaillance ou faiblesse dans l'une est répercutée conséquemment sur les autres ».

Il s'agit alors de mettre en place un dispositif apte à supprimer les faiblesses et à prévenir les risques inhérents aux activités de l'entité, notamment et surtout dans la gestion de biens communs à plusieurs individus. (La notion d'intérêt général)

Etape importante dans la démarche d'audit tant externe qu'interne, l'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur d'estimer les risques liés à la conception et au fonctionnement des systèmes de traitement des opérations répétitives de l'entreprise qui représentent le plus souvent, en nombre et en valeur cumulée, une partie importante des comptes annuels.

Le nombre important de ces opérations répétitives traitées par les entreprises, rend impossible la vérification de tous les éléments constitutifs des comptes annuels.

L'auditeur doit donc rechercher, dans les systèmes mis en place dans l'entité pour traiter les informations significatives, les contrôles effectifs sur lesquels il pourra s'appuyer pour limiter au maximum ses travaux de contrôle des comptes.

Ainsi, l'existence d'un système de contrôle interne fiable dans l'entreprise épargne l'auditeur du contrôle systématique et exhaustif de l'ensemble des pièces probantes et allège ses travaux de mission.

« A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il juge significatifs, en vue d'identifier d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer, et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté » (ATH norme de travail page 67)

Intégré dans l'ensemble des activités de l'entreprise, le contrôle interne peut avoir ou non un impact direct sur les comptes annuels de l'organisation.

Avant de pouvoir juger ses conséquences sur les comptes annuels de l'organisation, il faudra tout d'abord évaluer et apprécier son efficacité.

C'est à cet effet que se sont développées des techniques de plus en plus adaptées et aptes à mieux faire jouer l'appropriation du contrôle interne par le responsable.

Dès lors la question fondamentale est la suivante :

Qu'est ce que le contrôle interne ?

De cette principale interrogation, découlent de nombreuses préoccupations.

L'on pourrait alors se demander : peut on faire un contrôle des comptes sans évaluation préalable des procédures internes de l'entreprise ?

Dans quelle mesure le contrôle interne impacte t-il les comptes ?

Est-il possible d'effectuer un audit lorsque le système de contrôle interne comporte des lacunes graves évidentes ?

Peut- on s'en contenter et certifier les états financiers réguliers et sincères, sachant par ailleurs que les procédures définies par la direction ne sont pas systématiquement appliquées ?

Ces différentes interrogations nous ont guidé dans le choix de notre thème de mémoire de fin de cycle qui s'intitule : **Impact de l'évaluation du contrôle interne sur les comptes : cas de Delta- SA**

LES OBJECTIFS DE L'ETUDE

Cette recherche nous permet de voir la place du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit externe ainsi que son utilité pour la société Delta.

Pour améliorer l'efficacité des procédures de la société, nous ferons des recommandations afin de résorber les défaillances.

Les objectifs spécifiques concernent les points suivants :

- l'étude des concepts du contrôle interne ;
- l'évaluation du contrôle interne dans une mission d'audit contractuel ;
- la démarche et les techniques d'évaluation du contrôle interne ;
- l'examen des comptes annuels de Delta.

LA PERTINENCE DE L'ETUDE

La pertinence de ce sujet résulte de son intérêt pour l'entreprise d'une part et pour l'auditeur d'autre part.

Quelle que soit la nature de l'audit à effectuer, le professionnel mettra toujours un accent particulier sur l'évaluation du contrôle interne, car la réussite de sa mission en dépend.

La qualité du système permet, non seulement de pallier les irrégularités et malversations, mais aussi de réduire le coût de l'audit.

Enfin, cette recherche nous offre l'occasion d'améliorer nos connaissances de la fonction d'auditeur et d'enrichir nos compétences.

ARTICULATION DU MEMOIRE

Notre étude comprend deux parties.

La première partie portant sur la notion de contrôle interne, comprend trois chapitres.

Dans le premier chapitre, nous examinons les concepts de base du contrôle interne (des définitions aux limites du contrôle interne).

La méthodologie de l'évaluation du contrôle interne constitue le deuxième chapitre, elle décrit la démarche de l'auditeur lors de cette phase.

Enfin, le troisième chapitre qui regroupe les techniques d'évaluation du contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne de la société Delta constitue la deuxième partie où nous mettrons l'accent sur les forces et les faiblesses des fonctions essentielles.

Dans un premier lieu, nous présentons la société et en second temps l'évaluation des procédures internes.

Dans le sens de l'amélioration des performances du système, des recommandations seront émises sur cette partie.

PREMIERE PARTIE :
NOTION DE CONTROLE
INTERNE

Cette partie représente le cadre théorique, elle est essentiellement basée sur l'étude des aspects du contrôle interne tels que ses définitions, ses principes généraux, ses objectifs, son intérêt, ses différentes composantes ainsi que les techniques pour son évaluation.

Elle est la synthèse des opinions de divers auteurs sur le domaine de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : LE CONTROLE INTERNE

L'objet de ce chapitre est de faire une étude des principaux aspects du contrôle interne.

Le but de toute entreprise est de produire des biens et/ ou des services.

Pour ce faire il est nécessaire de définir :

- une organisation du travail dépendante de la technologie employée dans l'entreprise et qui précise les conditions d'approvisionnement, de fabrication, de distribution et de financement ;
- une organisation comptable qui traduit les opérations et transactions de l'ensemble des activités de l'entreprise en termes monétaires.

Les organisations sont définies pour que les décisions hiérarchiques puissent s'appliquer systématiquement et pour privilégier l'efficacité et la rentabilité immédiate des activités et des procédures internes.

I Définitions du contrôle interne

Parmi les nombreuses définitions du contrôle interne, les deux suivantes peuvent être retenues. •

Pour l'Ordre des Experts Comptables Français 1977, « le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, d'une part et de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances.

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci »

Etudions les principales composantes de cette définition :

Ensemble de sécurités

La sauvegarde et la protection du patrimoine physique sont assurées par des moyens physiques et techniques en place tout comme le suivi des procédures opérationnelles et comptables.

Il s'agit de moyens matériels ou immatériels de protection contre divers risques.

Ainsi, le contrôle interne est vu comme somme de moyens intégrée dans l'organisation pour une parfaite maîtrise de celle-ci.

Qualité de l'information

« Le défaut d'un système adéquat d'information de qualité est une faiblesse majeure pour l'entreprise. Une entreprise ne peut être gérée, dirigée ou maîtrisée si elle ne possède pas un système d'information » (Collins et Valin 1992 : 40)

Les informations doivent être :

- fiables et vérifiables (refléter la réalité des activités) ;
- exhaustives (intégralement enregistrées) ;
- pertinentes (adaptées au but) ;
- disponibles (facilement accessibles à tous) ;
- communicables et utiles.

« L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances » (Jacques RENARD 2006 :129)

Une information vraie, mais non vérifiable, perd sa crédibilité.

Le contrôle interne contribue ainsi au renforcement de la qualité des informations et à l'atteinte des objectifs fixés par l'entreprise.

Application des instructions de la Direction

Le dispositif de contrôle interne favorise l'application des instructions de la Direction par :

- la mise en place d'une structure organisée au sein de l'entreprise ;
- la création et l'utilisation d'un bon système de communication, permettant la fiabilité des informations ;
- la définition claire des objectifs de la direction ;
- l'allocation des moyens adéquats aux agents pour la réalisation des objectifs qui leur sont assignés.

Amélioration des performances

Il s'agit de rechercher la meilleure combinaison des facteurs clés de succès pour l'entreprise au moindre coût.

Egalement, l'amélioration des performances est un but du contrôle interne en ce sens qu'il incite à l'efficacité et à l'efficience de l'entreprise.

L'efficacité se mesure en la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs, et l'efficience en leur réalisation à moindre coût.

La pérennité de l'entreprise nécessite l'implantation d'un processus de communication bien défini à divers niveaux hiérarchiques ainsi que l'existence d'un manuel de procédures ou notes de service, un organigramme, une description des postes et des rapports périodiques de gestion.

La sauvegarde des actifs

Cet objectif concerne:

- ◆ la sécurité physique des biens (meubles et immeubles, biens matériels ou immatériels...);
- ◆ la sécurité des personnes assurant les services et qui constituent l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise;

- ◆ l'image de l'entreprise qui pourrait être détruite par un incident fortuit dû à une mauvaise maîtrise des opérations;
- ◆ la protection du système de contrôle interne ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise.

Pour le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 1992, « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le Conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs ».

Ces objectifs sont :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité aux lois et aux règlements en vigueur

Ici, le contrôle interne est vu comme un « processus » dynamique, mais qui ne fonctionne pas tout seul.

« Une organisation devrait disposer d'un contrôle interne même si le poste d'auditeur n'existe pas dans son organigramme.

Le contrôle interne n'est pas l'apanage de l'auditeur ; il est diffus dans toute l'organisation et tout le personnel en est responsable du Directeur au vaguemestre ». (Jean B DIENE 2007 : 6)

Cette définition met l'accent sur « l'assurance raisonnable » que donne le contrôle interne quant à la réalisation des objectifs escomptés.

Il serait donc illusoire de supposer que le système de contrôle interne est une garantie absolue.

Il n'est qu'une garantie raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise puisque le concept comporte ses propres limites.

Le système est loin d'être un ensemble de procédures automatiques, de manuels et de documents : ce sont les hommes qui l'assument et qui en font une culture d'entreprise indispensable pour l'atteinte des objectifs assignés.

A notre avis, la définition du COSO reflète mieux l'approche actuelle du contrôle interne, elle est plus étendue que l'approche classique.

Cette définition replace l'ensemble du personnel de l'entreprise au cœur du contrôle interne.

D'ailleurs, ces deux définitions ont les mêmes préoccupations à savoir :

- l'existence ;
- l'exhaustivité ;
- l'intégrité des données ;
- l'autorisation

II LES OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne revêt deux aspects essentiels selon qu'il a ou non une incidence directe sur les comptes annuels de l'entreprise, l'objectif général étant la continuité de l'exploitation.

II-1 Il a une incidence directe sur les comptes lorsque son objectif est d'assurer :

- la protection des actifs, du patrimoine et des ressources de l'entreprise;
- la fiabilité et la qualité des informations d'ordre comptable dont dépendent la régularité et la sincérité des enregistrements qui sont à la source des comptes annuels.

II-2 Il a une incidence indirecte sur les comptes annuels lorsque son objectif est d'assurer:

- le respect de la politique de la direction et le contrôle de l'application de ses instructions;
- l'amélioration des performances et de l'efficacité opérationnelle de l'entreprise.

A Contrôle interne ayant une incidence directe sur les comptes annuels

1- La protection du patrimoine et des ressources

« Si le patrimoine et les ressources de l'entreprise sont mal protégés, il existe un risque important que des pertes soient réalisées, mais ne soient pas reflétées rapidement et correctement dans les comptes de l'entreprise ¹ »

Il faut donc une bonne conservation physique des biens : gardiennage, protection matérielle, suivi et inspection des actifs pour garantir la pérennité de l'entreprise.

Les risques environnementaux (inondation, catastrophe...) ne sont pas toujours prévisibles, mais sont couverts par des assurances appropriées.

Les risques humains (erreur, négligence, fraude ...) pouvant porter de graves atteintes au patrimoine de l'entreprise, doivent être maîtrisés par le système en place.

¹ CNCC : Appréciation du contrôle interne 1992 : 23

2- La régularité et la sincérité des informations

En matière d'enregistrement comptable, le contrôle interne doit permettre de s'assurer:

- ◆ que les documents nécessaires à l'accomplissement des obligations d'informations financières, sociales, fiscales réunissent les qualités requises ;
- ◆ que les informations contribuant à la prise de décision présentent les caractéristiques suffisantes de fiabilité et de célérité ;
- ◆ qu'il existe une évaluation correcte des opérations ;
- ◆ que les imputations sont effectuées dans les comptes adéquats, dans la bonne période et dans le respect des règles et normes de présentation admises.

III- LES COMPOSANTES DU CONTROLE INTERNE

(In DIENE 2007:13), le contrôle interne est composé de cinq éléments (pyramide du COSO) :

- ◆ environnement de contrôle
- ◆ évaluation des risques
- ◆ activités de contrôle
- ◆ information et communication
- ◆ pilotage

III-1 L'environnement de contrôle

Il constitue "l'espace" où s'accomplissent les tâches et les responsabilités en matière de contrôle. Socle des autres éléments du contrôle interne, l'environnement de contrôle est influencé par des facteurs tels que le système de management et la philosophie des dirigeants , la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation, l'éthique et la compétence du personnel, l'intégrité et l'intérêt du conseil d'administration.

III-2 L'évaluation des risques

Les risques sont inhérents à l'entreprise qui doit être apte à les évaluer afin de les maîtriser.

L'accent porte sur l'identification des menaces quant à la réalisation des objectifs préfixés.

Dans le cadre d'une gestion prudente des risques, l'entreprise doit pouvoir les maintenir à un niveau acceptable.

III-3 Les activités de contrôle

Il s'agit de l'application des normes et procédures afin d'assurer l'exécution des directives de management pour minimiser les risques.

Elles comprennent les activités telles que:

- approuver et autoriser ;
- vérifier et contrôler ;
- apprécier les performances opérationnelles ;
- s'assurer de la sécurité des actifs et de la séparation des fonctions.

III-4 L'information et la communication

Le dispositif d'information de l'entreprise permet d'identifier, de recueillir, de traiter dans les délais, puis de diffuser les informations pertinentes sous une forme facilitant les activités de contrôle.

Des voies de communication facilement accessibles à tous sont nécessaires au sein de l'entreprise pour une meilleure transmission des informations ascendantes, descendantes et transversales ainsi qu'une bonne volonté d'écouter ce que chacun pourra vouloir dire.

III-5 Le pilotage

Les opérations de pilotage sont pratiquées soit couramment, soit par l'évaluation ponctuelle du système.

Il s'agit d'opérations qui permettent d'exécuter un suivi de l'efficacité du système de contrôle interne.

IV LES PRINCIPES GENERAUX DU CONTROLE INTERNE

Une meilleure maîtrise des activités de l'entreprise est subordonnée à l'usage d'un minimum de techniques et de règles si fondamentales qu'elles ont été érigées en principes généraux.

Le contrôle interne est régi par huit principes fondamentaux qui constituent son socle.

a- Le principe d'organisation

L'organisation est le dispositif qui permet à l'entreprise de fonctionner, d'être pérenne.

L'objectif de ce principe est de réunir et coordonner de façon rationnelle l'ensemble des ressources en vue de la réalisation des objectifs généraux.

L'organisation doit être adaptée à l'évolution de l'environnement (externe et interne) afin d'être efficace.

Elle doit être flexible, dynamique, en harmonie avec le climat de l'entreprise.

Au sein d'une entreprise, l'organisation doit être formalisée : définition d'un organigramme, de fiches de poste, de tâches, de responsabilités, de pouvoirs et l'élaboration d'un manuel de procédures.

L'organisation doit aussi être rationnelle afin de s'assurer de son efficacité et d'entreprendre des actions correctives le cas échéant.

Elle doit enfin garantir une séparation claire des fonctions incompatibles, à savoir : les fonctions de décision, de détention matérielle de valeurs et de biens, d'enregistrement comptable et de contrôle.

L'organigramme doit mettre en évidence les diverses tâches des services et des membres du personnel.

b- Le principe d'intégration

Les procédures de l'entreprise doivent intégrer le déroulement de contrôles réciproques et de moyens techniques adéquats de recoupement.

Encore appelé principe d'autocontrôle, ce principe est indissociable du principe de séparation des fonctions.

Le recoupement consiste à comparer des informations semblables figurant dans des documents différents.

Exemple: rapprochement de la facture au montant du journal et de celui du grand livre.

Le contrôle réciproque est entendu dans son acception la plus simple.

Exemple: suivi des clients par une personne autre que celle chargée d'encaisser les chèques.

c- Le principe d'indépendance

Le principe d'indépendance de contrôle interne n'est pas lié, malgré la similitude des noms, au principe d'indépendance des exercices qui implique le rattachement des charges et des produits à l'exercice auquel ils se rapportent.

Ce principe implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre quels que soient les procédés (actes notariés, appels téléphoniques...), tenir la comptabilité ou archiver les informations.

Il est beaucoup respecté principalement à l'occasion de l'introduction d'une nouvelle procédure.

d- Le principe d'universalité

Ce principe signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise en tout temps et en tout lieu sans exception.

Aucun agent professionnel, aucun domaine de l'entreprise ne fait l'objet d'exemption pour l'application de ce principe.

Ce principe est indissociable du principe d'harmonie dont l'objectif est d'adapter les procédures aux réalités de l'entreprise. (Archivage de toutes les pièces justificatives nécessaires, la possibilité de remonter sans erreur la chaîne des responsabilités, l'interdiction absolue de la signature unique et sans plafond).

e- Le principe de permanence

Le respect de ce principe implique la non modification des procédures de contrôle interne en œuvre dans l'entreprise.

Naturellement, ce principe ne doit pas conduire à la création d'une règle de rigidité, de même, quant les circonstances l'exigent, on peut toujours autoriser des dérogations aux bonnes procédures si ces dérogations sont bien identifiées en tant que telles.

Il conduit à distinguer:

- les faiblesses du contrôle interne;
- le non respect du contrôle interne.

Le principe de permanence n'a pas ici la même teneur que le principe comptable.

f- Le principe de bonne information

L'information doit être pertinente, utile, objective, communicable, vérifiable et directement saisie par les dirigeants sans être préalablement filtrée.

Cela suppose qu'elle est adaptée à son objet et à son utilisation, disponible et accessible à tout lieu au moment voulu.

Plus l'information est complexe (synthèse de plusieurs informations primaires) plus la pertinence devient un objectif difficile à atteindre.

Conserver l'information suppose :

- un tri entre ce qui doit être conservé et ce qui peut être jeté ;
- un classement approprié ;
- un rangement plus ou moins proche des utilisateurs ;
- le choix de supports utilisés (papier, disquette, CD-ROM ...).

Exemple: Il ne sert à rien d'utiliser des bons de commandes pré numérotés si la chronologie n'est pas contrôlée avec les factures des fournisseurs.

Disposer d'information non filtrée par les responsables opérationnels ou fonctionnels constitue un des principaux problèmes des dirigeants des grandes entreprises.

L'information produite doit donc obéir aux critères précités plus haut selon l'objectif de ce principe.

g- Le principe d'harmonie

L'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement constitue l'objectif principal de ce principe.

L'harmonie suppose l'adaptabilité du contrôle interne aux différentes phases d'évolution de l'environnement de l'entreprise (ce qui l'oppose quelque peu au principe de permanence).

En revanche, il n'est pas envisageable d'adapter les procédures à la personnalité d'un seul individu.

Les hommes passent mais les fonctions restent, et un bon contrôle interne doit se focaliser sur les fonctions avant de s'interroger sur la bonne moralité des individus

h- Le principe de la qualité du personnel

Quelle que soit la qualité du système de contrôle interne, sans un personnel qualifié pour l'animer, il est immédiatement voué à l'échec.

Le personnel doit répondre aux critères tels que la compétence, l'honnêteté, l'intégrité et jouir d'une bonne moralité.

Ainsi, l'amélioration des compétences peut se faire par:

- une formation continue et permanente;
- une politique appropriée de recrutement;
- une politique de motivation (promotion, rémunération ; pérennité de l'emploi, retenue des talents...);
- un suivi régulier effectué par le supérieur hiérarchique.

Nous pouvons dire que ces principes s'articulent au tour de quatre points essentiels :

- ✓ autocontrôle : le système de contrôle interne doit pouvoir en assurer la maîtrise et en rendre compte, toute personne est responsable de son propre contrôle et doit participer au fonctionnement du système ;
- ✓ contrôle hiérarchique : tout responsable hiérarchique doit s'assurer qu'il dispose d'un système de contrôle permanent, adapté aux responsabilités qu'il exerce.

(In Frédéric Bernard, Rémi Gayraud et Laurent Rousseau 2006 :100), « le contrôle exercé par la ligne hiérarchique est un aspect fondamental du système de contrôle interne et constitue le corollaire nécessaire et indispensable de la politique de délégation. »

- contrôle de direction : la direction doit disposer d'outils fonctionnels de contrôle ;
- contrôle externe : contrôle fiscal, commissariat aux comptes, consultants externes pour mission ponctuelles.

V- CONTROLE INTERNE ET AUDIT EXTERNE

L'entreprise poursuit un certain nombre d'objectifs à travers ses activités.

Leur réalisation intéresse d'importants groupes dont les intérêts différents.

Ce sont:

- les propriétaires (actionnaires, associés) ;
- les dirigeants même de l'entreprise;
- les salariés de l'entreprise;
- enfin les tiers.

Ainsi, l'entreprise est amenée à produire un nombre important d'informations répondant à leurs préoccupations.

Cette obligation et la nécessité de les contrôler sont indissociables, d'ailleurs il ne sert à rien de disposer d'information dont la qualité et la fiabilité sont douteuses.

A cet effet, l'intervention d'un professionnel indépendant est généralement souhaitée « l'auditeur externe ».

L'audit est un examen critique des informations produites par une entreprise.

L'audit financier externe a pour but, d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et sur la sincérité des comptes annuels.

Afin de fonder son opinion sur les comptes annuels, l'auditeur est amené à évaluer le système de contrôle interne en place dans l'entreprise dans le cadre de ses diligences.

VI- CONTROLE INTERNE ET AUDIT INTERNE

La définition de l'audit interne (IIA) : « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » .

Le contrôle interne est le système tandis que l'audit interne est la fonction, « gardien des procédures ».

L'audit interne est réalisé par un personnel de l'entité et donc naturellement limité par sa position dans l'organigramme.

VII- INTERET DU CONTROLE INTERNE

Un bon système, s'il est correctement appliqué par tout le personnel de l'entreprise, permet de s'assurer:

- que les documents justificatifs émis par l'entreprise sont probants ;
- que l'ensemble des actifs de l'entreprise est sauvegardé ;
- que toutes les opérations à enregistrer sont effectivement comptabilisées (exhaustivité) ;
- que tous les enregistrements comptables sont la traduction réelle et correcte des opérations (réalité) ;
- qu'une même opération se traduit toujours de la même manière ;
- que les instructions de la direction sont appliquées dans l'exécution des tâches.

VIII DIFFICULTES D'APPLICATION DANS LE CONTEXTE AFRICAIN

L'expert comptable Mamadou BARRY dans son ouvrage « Audit contrôle interne » fait remarquer :

« Les missions d'audit effectuées ces dernières années tant au niveau des entreprises du public qu'à celui des certaines entreprises privées appartenant à des nationaux, constatent dans leur quasi-totalité une impossibilité de certifier la régularité et la sincérité des comptes de ces entreprises.

Cette impossibilité de certification découle elle-même de graves insuffisances dans les procédures administratives et comptables des entreprises concernées... »

En effet cette triste réalité est la conséquence de la mauvaise organisation des différents contrôles de la majorité des entreprises africaines.

L'organisation de ses entreprises est telle que le système du contrôle interne est difficile à appliquer.

Nous pouvons citer quelques raisons à la base :

- le contrôle interne n'est pas expressément prévu par la loi, son insuffisance n'est pas, non plus sanctionnée directement bien que ses conséquences puissent être importantes ;
- la technologie inappropriée et le personnel peu qualifié ;
- la mauvaise conception du pouvoir, le manque de supervisions et la base des sanctions ;
- l'absence de manuel de procédures ;
- le recrutement basé sur les affinités ou la parenté au détriment de la compétence (le slogan " l'homme qu'il faut à la place qu'il faut" n'est qu'un vain mot) ;
- la complaisance et le laisser-faire (non respect des règles en vigueur) ;
- le manque de culture d'entreprise.

IX- LES LIMITES DU CONTROLE INTERNE

« Tout le système de contrôle interne, aussi bien conçu soit-il, ne peut fournir au plus qu'une assurance raisonnable au management et au conseil d'administration quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise ² »

Les obstacles du contrôle interne sont liés au comportement des dirigeants et aux problèmes humains.

Les opérations de contrôle ne sont pas facilement acceptées par le personnel de l'entité (aspect négatif du mot « contrôle » pour beaucoup)

Le contrôle interne n'empêche pas les fraudes, les collusions, les erreurs, les détournements et malversations ou gaspillages.

² Coopers & Lybrand et IFACI : Nouvelle pratique du contrôle interne : 108

Il est difficile dans certains cas d'obtenir l'information nécessaire.

La taille des petites et moyennes entreprises est insuffisante pour une correcte adaptation du contrôle interne, notamment la non séparation des tâches incompatibles.

Les activités de contrôle permettent difficilement de maîtriser l'exceptionnel.

Il existe des résistances psychologiques au contrôle interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : METHODOLOGIE DE L'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

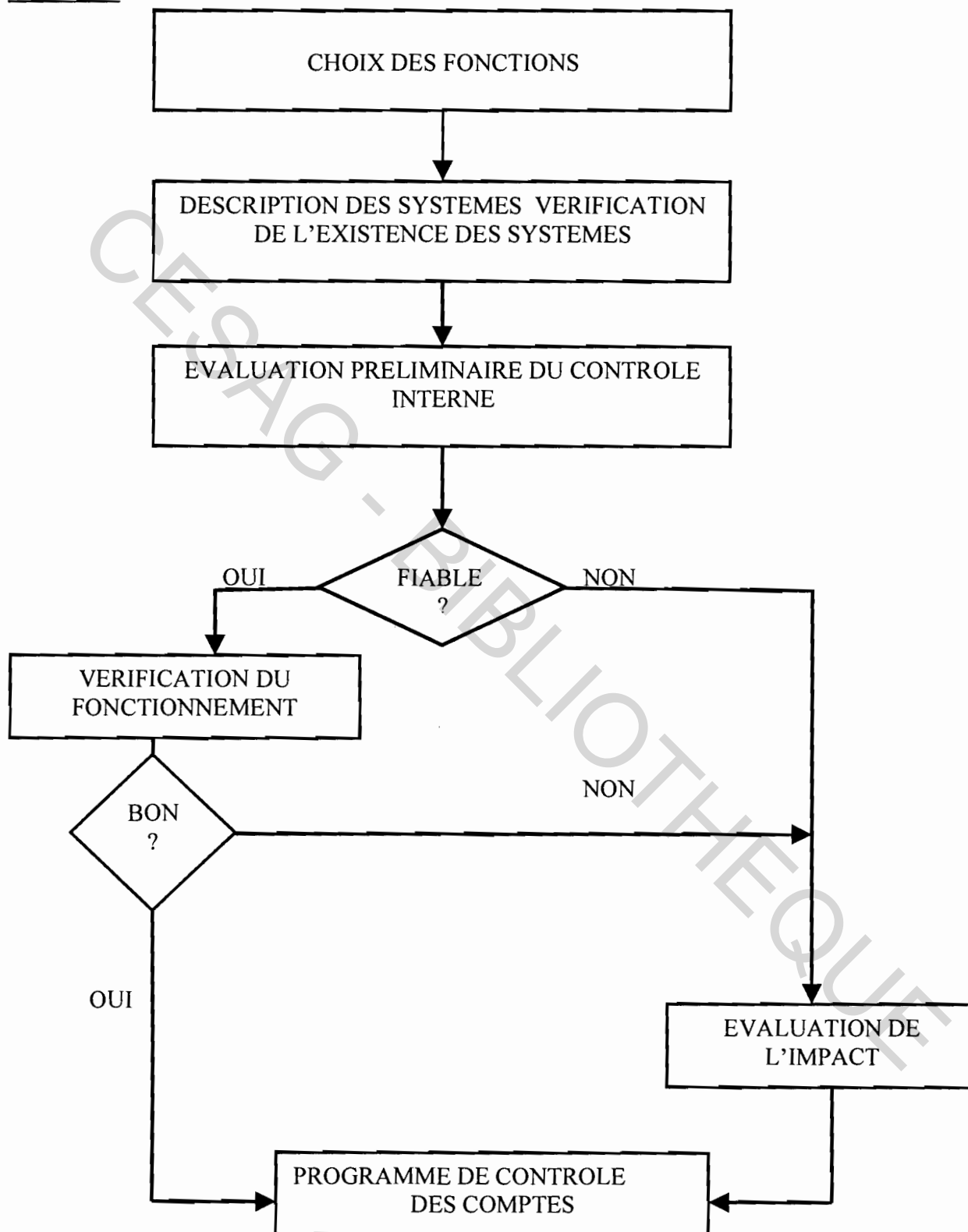
L'évaluation du contrôle interne est une norme établie par des instances professionnelles.

L'objectif principal de l'auditeur, dans cette étape, est de s'assurer quant aux flux d'information financière que le contrôle interne de l'entité est apte à garantir que :

- toutes les opérations soient enregistrées (exhaustivité) ;
- chaque opération enregistrée soit :
 - réelle ;
 - correctement évaluée ;
 - enregistrée dans la bonne période ;
 - correctement imputée ;
- toutes les opérations enregistrées soient :
 - correctement totalisées ;
 - correctement centralisées.

Le déroulement de cette étape est schématisé comme suit :

FIGURE 1 : SCHEMA DE L'APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE



Source : ATH Audit Financier ; 1991 :140

L'évaluation nécessite une étude exhaustive de la conception et du fonctionnement du contrôle interne, et surtout le brassage des applications.

Cependant, l'auditeur analyse les données et les domaines significatifs pour se fonder un niveau de confiance suffisamment élevé pour limiter l'ampleur de ses travaux de contrôle des comptes.

Les systèmes significatifs sont ceux qui traitent des données répétitives qui peuvent avoir une incidence non négligeable sur les états financiers.

L'auditeur externe (commissaire aux comptes ou auditeur contractuel) vérifie le fonctionnement des procédures du système sur lesquels il souhaite s'appuyer pour bâtir son opinion ainsi que les données qui génèrent des opérations ponctuelles et exceptionnelles.

La démarche générale est la suivante :

I Prise de connaissance du système

Cette phase permet à l'auditeur d'acquérir une meilleure compréhension du circuit de traitement (manuel ou informatique) des informations, depuis leur initiation jusqu'à leur traduction dans les comptes de l'entreprise.

Les moyens suivants sont à la portée de l'auditeur pour mener à bien cette étape :

- entretien avec les responsables pour mieux détailler ses analyses ;
- analyse du manuel de procédures.

Notons que le professionnel ne s'attache qu'aux aspects des procédures entrant dans le cadre de sa mission.

II Description du système

Pour bien exploiter les données de la phase précédente, l'auditeur garde la trace des informations recueillies.

Il dispose pour cela, les techniques suivantes :

- la forme narrative (manuscrite ou informatique) ;
- les diagrammes ou flow- charts;
- les diagrammes de circulation des informations (graphique d'achèvement).

Ces descriptifs sont entièrement classés dans le dossier permanent de l'auditeur.

III Vérification de l'existence du système (tests de conformité)

Au cours de cette phase, l'auditeur confirme sa compréhension du système, et s'assure que son descriptif correspond nettement à la conception des procédures prévues dans l'entreprise.

Il sélectionne quelques transactions représentatives, puis vérifie que les contrôles décrits par l'entreprise sont appliqués afin de garantir l'actualité du système.

IV- Evaluation préliminaire du système (tests de pertinence)

L'objectif principal de cette étape est de voir si la conception des systèmes permet de protéger l'entreprise contre les risques d'erreurs dans le traitement des données et des pertes significatives non enregistrées.

L'utilisation du questionnaire de contrôle interne donnant la liste des points essentiels de contrôle est la technique la plus fréquente.

En plus des procédures de traitements, ces points portent sur les procédures de vérifications intégrées aux systèmes de traitements.

Le questionnaire est le plus souvent sous forme « fermée » ou « ouverte ».

Une réponse négative est synonyme d'anomalie et oblige l'auditeur à fournir des efforts de description, de compréhension et de jugement dans le cas du type fermé.

Le questionnaire sert de guide pour l'auditeur et surtout dans les grandes entreprises dont les procédures sont très complexes. (Ou beaucoup trop)

V vérification du fonctionnement des procédures (test de permanence)

Le but de l'évaluation du contrôle interne est de permettre à l'auditeur d'identifier :

- ✓ les risques liés à la conception et au fonctionnement du contrôle interne de l'entreprise ;
- ✓ les contrôles mis en place par l'entreprise pour réduire le risque que des erreurs se produisent ou ne soient pas détectées par l'entreprise.

Egalement, l'auditeur doit tenir compte de la nature des contrôles effectués pour adapter ses sondages à leur force probante.

L'on distingue :

- ◆ les contrôles de prévention destinés à éviter que des erreurs se produisent et portent sur chacune des opérations individuelles ;
- ◆ les contrôles de détection pour vérifier que malgré les contrôles de prévention, il ne s'est pas produit d'anomalies et le cas échéant les corriger.

Compte tenu de l'ampleur de l'informatique et des risques spécifiques liés à la fonction, l'auditeur accorde beaucoup d'importance à la qualité de cette fonction.

VI- Evaluation finale du contrôle interne

L'objectif de cette dernière phase est de vérifier que les procédures décrites sont réellement utilisées, et en permanence.

L'auditeur tient compte de son évaluation initiale du système et des résultats des sondages sur le fonctionnement des contrôles, puis décide du degré de confiance du système.

Si les sondages confirment la fiabilité du système, l'auditeur réduit l'étendue de ses contrôles sur les comptes annuels.

Par conséquent, si l'entreprise dispose de peu de moyens pour empêcher, détecter et corriger les anomalies éventuelles, le risque que des anomalies infectent les comptes s'avèrent élevé.

A cet effet, l'auditeur évalue l'ampleur de ce risque et adapte son programme de contrôle des comptes afin de pallier cette défaillance de l'entreprise.

L'inefficacité des procédures conduit l'auditeur à recommander des améliorations d'un coût raisonnable pour éliminer les risques évitables.

LE CONTROLE DES COMPTES

La fiabilité du contrôle interne ne peut jamais justifier l'absence totale de contrôle des comptes, même s'il semble irréprochable; l'auditeur doit obligatoirement effectuer un minimum de contrôles directs des comptes et des tests de validation.

Il compare les comptes annuels avec les justificatifs (actes notariés, factures d'achat ou de vente, bons de commande ou de livraison, relevés bancaires, fiches de paie, notes de frais, etc.).

Tout au long de sa mission, l'auditeur conserve les pièces probantes et appropriées afin de fonder l'assurance raisonnable lui permettant de certifier les comptes.

Il met en œuvre les techniques de collecte des éléments, le plus souvent sur les opérations qu'il juge d'importance significative et qui sont, les plus porteurs de risques.

L'auditeur se fixe une limite sous laquelle une erreur commise de bonne foi par l'entreprise est sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels « seuil de signification ».

Cette démarche n'empêche pas l'auditeur de vérifier les postes à faibles montants qui présentent de faibles risques.

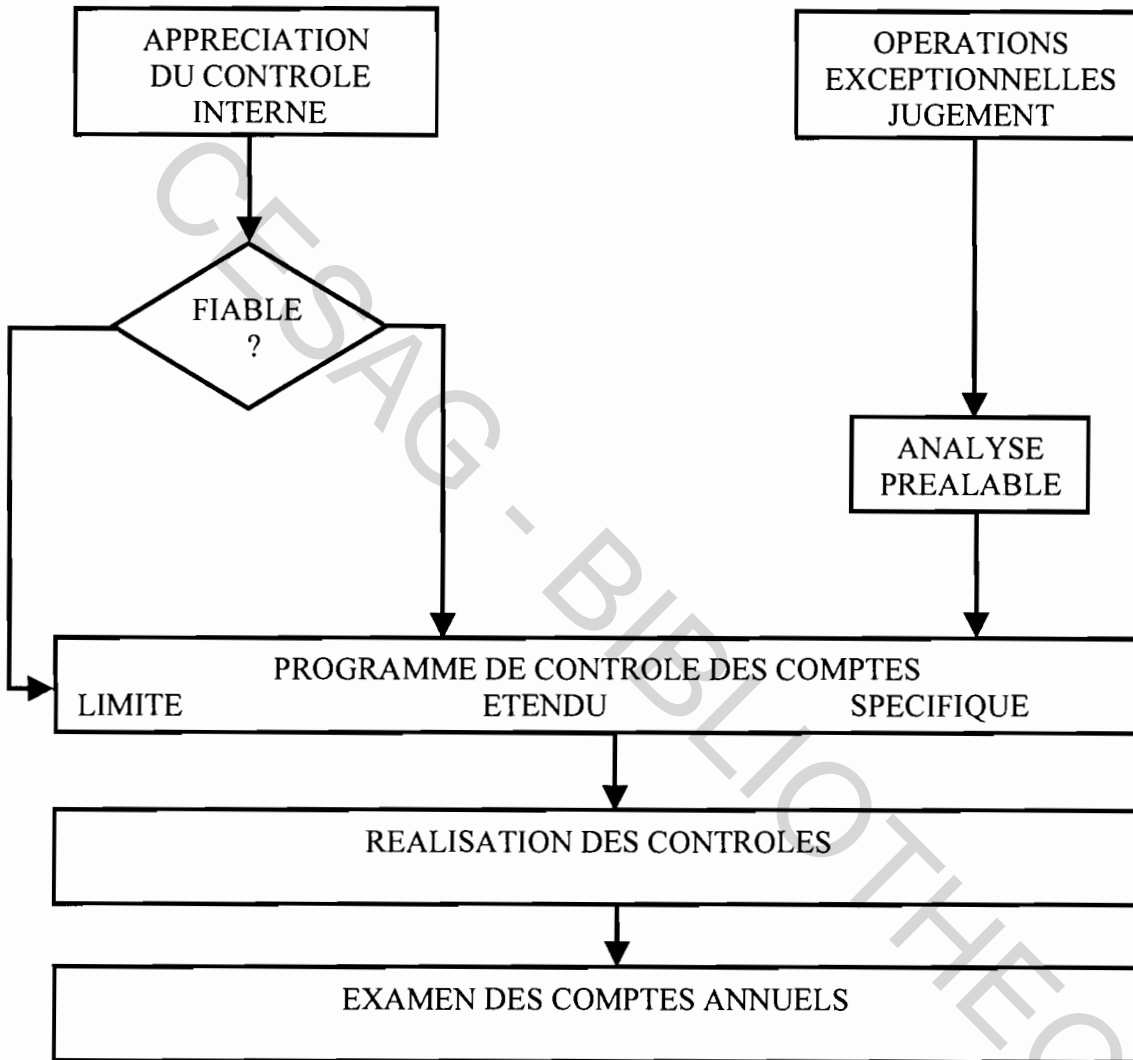
L'objectif principal du contrôle des comptes est de recueillir suffisamment de preuves pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur les comptes annuels de l'entreprise.

Entre autres techniques utilisées, nous pouvons citer :

- ◆ l'inspection physique et l'observation ;
- ◆ l'examen des documents reçus ou créés ;
- ◆ la confirmation directe ;
- ◆ le contrôle arithmétique ;
- ◆ les informations verbales.

La démarche générale suivie est schématisée ci-dessous :

FIGURE 2 : SCHEMA DU CONTROLE DES COMPTES



Source : ATH Audit Financier ; 1991 : 153

VII-1 L'analyse des comptes

Le contrôle compte par compte seul est insuffisant pour une opinion motivée de l'auditeur. (Les événements postérieurs au bilan ne figurent pas dans les comptes)

L'auditeur doit procéder à une analyse approfondie des comptes pour acquérir la conviction qu'ils reflètent de façon sincère et régulière la situation de l'entreprise et le résultat de son exercice.

Ainsi, il examine les signes extérieurs aux comptes pour s'assurer de la santé financière de l'entité et de l'inexistence de risque pouvant compromettre la continuité d'exploitation.

L'objet de cet examen est de vérifier :

- que les comptes annuels :
 - sont cohérents ;
 - concordent avec les données de la comptabilité ;
 - sont présentés selon les principes comptables de la réglementation en vigueur ;
 - tiennent compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice.
- que toutes les informations nécessaires sont présentées de façon à ce que l'utilisateur des comptes annuels soit correctement informé.

Enfin, l'auditeur effectue un examen global des comptes pour encore s'assurer de leur cohérence.

L'opinion de l'auditeur peut prendre l'une des formes suivantes :

- ◆ certification sans réserve ;
- ◆ certification avec réserve ;
- ◆ refus de certification.

L'ensemble des contrôles et des interventions d'un commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission légale sont composés de trois parties :

- ✓ l'auditeur certifie les comptes annuels et les comptes consolidés ;
- ✓ les vérifications spécifiques (rapports de gestion, conversion réglementaires...) ;
- ✓ autres interventions (augmentation de capital, acomptes sur dividendes, révélation de faits délictueux, alerte...).

CHAPITRE III : LES TECHNIQUES D'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

« La description des systèmes étudiés représente un investissement important, c'est pourquoi il est essentiel qu'elle puisse être réutilisée les années ultérieures». (CNCC Appréciation du contrôle interne 1992 : 89)

Donc, il est nécessaire que les informations soient formalisées et compréhensibles par tout intervenant dans l'entreprise.

L'auditeur dispose des techniques suivantes :

III-1 La description narrative

La forme narrative dans son principe est simple (abréviations, qualité des écritures...), elle fournit une vision globale du système avec la chronologie des opérations.

Cette technique permet difficilement de s'assurer que le descriptif est complet pour des systèmes complexes.

III-2 Les diagrammes de circulation

Les avantages de cette technique sont nombreux :

- langage commun aux intervenants (opérationnels) ;
- facilite la vision du système (enchaînement des opérations) ;
- permet de détecter aisément les anomalies (boucles dans la circulation des documents, rupture du flux d'information, absence ou excès de contrôle).

III-3 Les feuilles d'identification des contrôles

Cette technique consiste à identifier tous les points du circuit où un contrôle est nécessaire (identification des risques) et à évaluer les contrôles mis en place par l'entreprise à cet effet.

Elle garantit également une identification des risques spécifiques pour chaque système de l'entreprise.

Néanmoins, elle est, non seulement difficile à appliquer, mais elle consomme du temps et nécessite une grande expérience.

III-4 Les questionnaires de contrôle interne

Les questionnaires listent les points de contrôle prévus pour chaque fonction de l'entreprise et pour chacun des objectifs.

Pour être efficaces, les questionnaires doivent respecter les principes suivants :

- être conçus par fonction significative ;
- pour chaque fonction, être classés par objectifs ;
- être rédigés de façon que la réponse « oui » corresponde à une force du système et la réponse « non » à une faiblesse.

Cette technique fait gagner du temps et facilite la détection des anomalies.

Son utilisation mécanique peut conduire à identifier les risques théoriques ou des contrôles internes peu utiles.

« Le questionnaire, s'il constitue un outil pratique et utile, doit être utilisé avec discernement³ ».

III-5 Les techniques informatiques

La mise en œuvre de telles techniques suppose :

- un minimum de formation technique ;
- la possibilité d'utiliser des logiciels ou progiciels adaptés aux besoins de l'audit.

³ CNCC : Appréciation du contrôle interne 1992 : 97

III-5-1 Le jeu d'essai

Il consiste à tester l'existence et le fonctionnement des contrôles programmés en injectant des données préparées dans le circuit de traitement.

Le jeu doit tourner périodiquement sur les programmes effectivement exploités par l'entreprise.

III-5-2 Les progiciels d'audit

Ce sont des programmes spécialement conçus pour exploiter les fichiers qui peuvent tourner sur l'ordinateur, pour permettre :

- de vérifier la fiabilité des calculs de l'entreprise ;
- d'extraire des échantillons sur la base de tables des nombres au hasard ;
- de comparer des fichiers pour détecter des anomalies qui peuvent infirmer la qualité du système de contrôle interne.

III-3 Les feuilles d'identification des contrôles

Cette technique consiste à identifier tous les points du circuit où un contrôle est nécessaire (identification des risques) et à évaluer les contrôles mis en place par l'entreprise à cet effet.

Elle garantit également une identification des risques spécifiques pour chaque système de l'entreprise.

Néanmoins, elle est, non seulement difficile à appliquer, mais elle consomme du temps et nécessite une grande expérience.

III-4 Les questionnaires de contrôle interne

Les questionnaires listent les points de contrôle prévus pour chaque fonction de l'entreprise et pour chacun des objectifs.

Pour être efficaces, les questionnaires doivent respecter les principes suivants :

- être conçus par fonction significative ;
- pour chaque fonction, être classés par objectifs ;
- être rédigés de façon que la réponse « oui » corresponde à une force du système et la réponse « non » à une faiblesse.

Cette technique fait gagner du temps et facilite la détection des anomalies.

Son utilisation mécanique peut conduire à identifier les risques théoriques ou des contrôles internes peu utiles.

« Le questionnaire, s'il constitue un outil pratique et utile, doit être utilisé avec discernement³ ».

III-5 Les techniques informatiques

La mise en œuvre de telles techniques suppose :

- un minimum de formation technique ;
- la possibilité d'utiliser des logiciels ou progiciels adaptés aux besoins de l'audit.

³ CNCC : Appréciation du contrôle interne 1992 : 97

Conclusion de la première partie

Comme énoncé précédemment, le contrôle interne est un ensemble d'actions/ décisions qui doit être pris en compte dans toutes les activités de l'entreprise.

La prise en compte du besoin de piloter les activités et d'en assurer le suivi conduit à la mise en place de contrôles permettant de s'assurer que les objectifs de l'organisation sont atteints.

Le contrôle interne constitue le point névralgique d'une mission d'audit : sa fiabilité réduit le risque d'audit et facilite le contrôle des comptes annuels.

La confiance accordée au contrôle interne est essentielle dans la mesure où elle permet :

- de programmer les contrôles sur le fonctionnement des procédures ;
- de prévoir de ce qui est attendu des contrôles sur les procédures, les grandes lignes des contrôles sur les comptes ;
- de décider que certains contrôles ne pourront se faire que sur les comptes.

DEUXIEME PARTIE :
L'évaluation du contrôle interne de la
société Delta- SA

Dans cette partie, nous mettons en œuvre la pratique de l'évaluation du contrôle interne.

La démarche a été appliquée au cas de la société Delta (nom fictif par souci de confidentialité).

Nous nous proposons de présenter l'entreprise avant de faire l'évaluation du dispositif de contrôle interne qui prévaut dans les différents cycles de son activité.

Nous pourrions ainsi analyser ses forces et ses faiblesses et proposer des recommandations dans le sens de l'amélioration des performances du système.

CFRSAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre I : présentation de la société Delta

L'objet de ce chapitre est de présenter brièvement la société Delta, objet de la mission d'audit contractuel qui a été confiée au Cabinet d'Expertise et de Conseils en Audit (CECA).

En exécution de la mission du 30 octobre au 09 novembre 2007, nous avons procédé à l'audit des comptes de la société au titre de l'exercice 2006.

Les résultats auxquels nous avons abouti font l'objet des chapitres suivants.

I- Historique

La société Delta fut créée en novembre 2004 dans l'objectif d'extension du groupe par la société mère de France et dans l'intérêt de profiter des bénéfices économiques futurs.

L'environnement économique du Sénégal et la place du port dans les importations ont incité les actionnaires à investir à Dakar.

Par ailleurs, le code des investissements Sénégalais offrant des opportunités, a facilité sa création en allégeant les taxes et impôts aux investisseurs. (Réduction du coût d'investissement)

La relation coloniale, le taux de change fixe entre l'Euro et le FCFA et la forme juridique de la filiale sont, entre autres facteurs clés, les raisons qui ont motivé d'avantage la société mère à réaliser ce projet.

Ayant un but lucratif, les activités de la société Delta ont timidement démarré en 2005 pour enfin se diversifier à partir de 2006 par la commercialisation du lait en poudre.

La société a donc enregistré en 2006, une croissance des ventes de 364% par rapport à l'année 2005.

II- forme juridique

Delta est une Société Anonyme (SA) au capital de 10.000.000 F CFA entièrement souscrit et libéré à moitié.

Son siège social est situé à Dakar, km 11 Route de Rufisque.

Son Conseil d'Administration est composé de quatre membres dotés des pouvoirs les plus étendus en vertu des dispositions de l'article 435 de l'OHADA.

L'article 416 de l'OHADA prévoit, « la société anonyme peut être administrée par un conseil d'administration composé de trois membres au moins et de douze membres au plus »

Ses principaux actionnaires sont :

- deux Français à part égale 40% du capital social (soit 4.000.000F CFA chacun) ;
- deux Sénégalais dont chacun a souscrit pour 10% du capital social. (1.000.000F CFA chacun)

III- Activités

La société Delta a pour objet principal la commercialisation d'ingrédients nécessaires à des métiers comme la meunerie, la boulangerie, la pâtisserie et la viennoiserie... etc.

La société occupe une place de choix sur le marché Sénégalais des ingrédients (levure et améliorants).

Ses produits de qualité reconnus par tous ses partenaires, sont vendus essentiellement dans la région de Dakar, et depuis 2006, un peu dans les autres régions du Sénégal.

IV- Perspectives

a) Sur le plan commercial

La société Delta compte s'étendre sur tout le territoire national et envisage de percer le marché sous régional de l'UEMOA pour atteindre un chiffre d'affaires d'un (1) milliard d'ici fin 2008.

La qualité de ses produits reconnus avec un label, la motivation et l'engagement de ses dirigeants sont un atout réel pour se faire une place de choix sur le marché sous régional dans les trois (3) ans à venir.

b) Sur le plan organisationnel

Delta vient de recruter courant 2007 un comptable confirmé pour assurer la gestion administrative, comptable et financière.

Un manuel de procédures pour l'amélioration de la qualité de l'information sera élaboré et mis en place.

Par ailleurs, le transfert dans les nouveaux locaux de la société est effectif pour mieux assumer son autonomie de gestion.

La société prévoit également de recruter d'autres agents compétents dans les temps à venir.

V- Description sommaire

La société Delta est dirigée par un Conseil d'Administration chargé de la définition des grandes orientations ainsi que du suivi des procédures et opérations qui en résultent. (Affectation du résultat, approbation, arrêté des comptes, dissolution de la société...)

La direction générale s'occupe de l'administration, de la planification, de la coordination, de l'organisation et du contrôle des activités des différents services.

Le service commercial est chargé de la vente des produits, du suivi, du recouvrement des créances et de la facturation.

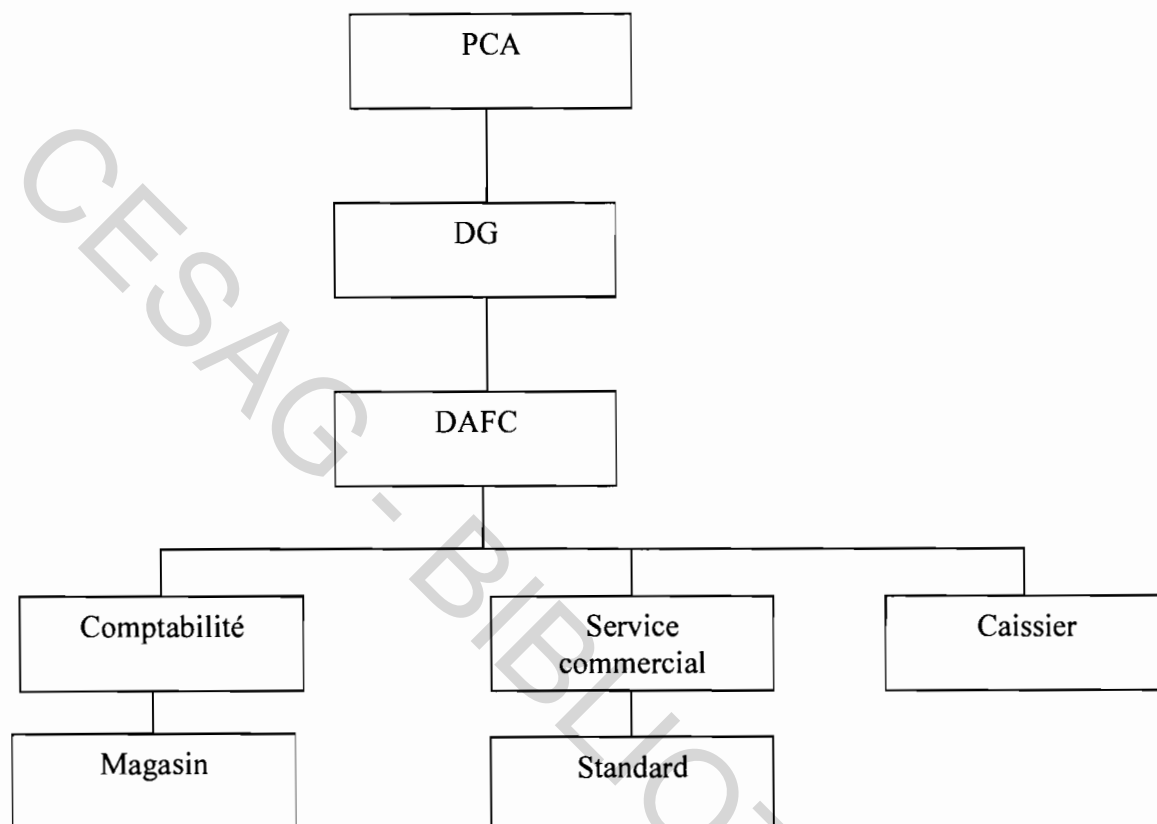
Il vend donc l'image de marque de la société et recherche la clientèle pour son compte.

Le Directeur Administratif, Financier et Comptable (DAFC) est chargé de la gestion comptable, d'appuyer la direction dans le pilotage de la société.

Il effectue également le contrôle et le suivi des stocks tout comme le contrôle de la caisse.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 3 : Structure organique de la société Delta



PCA : Président du Conseil d'Administration **DG** : Directeur Général

DAFC : Directeur Administratif Financier et Comptable

Source : Nous mêmes

Chapitre II: Le contrôle interne de la société Delta

Pour l'évaluation du dispositif de contrôle interne de Delta, nous insisterons sur la revue des procédures existantes selon la méthodologie suivante :

- ◆ une prise de connaissance générale des procédures de la société ;
- ◆ une analyse approfondie du dispositif de contrôle interne (forces et faiblesses) ;
- ◆ un rapport sur le contrôle interne (recommandations) ;
- ◆ un contrôle des comptes de l'exercice comptable 2006 ;
- ◆ un rapport du contrôle des comptes.

I- Prise de connaissance générale de la société

Lors de cette phase, nous avons procédé à des entretiens avec le Président du conseil d'administration, le Directeur Général ainsi que le comptable de la dite société.

Nous avons également pris connaissance de sa documentation interne et de son secteur d'activité.

Enfin ; nous avons visité les locaux de la société, notamment le magasin de stockage.

II - Analyse du dispositif de contrôle interne de Delta

L'ensemble des anomalies constatées résulte de l'inefficacité des procédures de la société que nous avons examinées à travers les entretiens et le questionnaire de contrôle interne.

(Voire annexe 3)

Ainsi, les forces et les faiblesses des fonctions essentielles peuvent se présenter comme suit :

A/ Achats

Les trois fournisseurs principaux ont fait plus d'un an en livrant les marchandises à la société Delta sans exiger le paiement de leurs créances : cela sous entend une large confiance.

Sur la période, la société a profité de cette confiance pour faire d'autres acquisitions permettant la diversification de ses activités.

Aussi, elle a bénéficié d'un approvisionnement important de la société mère depuis la France.

(Son fournisseur principal)

Par contre:

Aucune procédure d'achats n'est formalisée.

Nous constatons l'inexistence de fichier fournisseurs et de procédures de mise en concurrence des fournisseurs.

B/ STOCKS

La rotation des stocks est rapide.

Malgré la gestion commune du magasin (le même magasin pour deux sociétés différentes), l'inventaire laisse voir au moins un stock réel à la clôture de l'exercice 2006. (Voir annexe 1)

Par ailleurs :

La gestion des stocks ne garantit pas contre le risque de livraisons sans facturation ou de vol par des agents malhonnêtes.

Les marchandises livrées à Delta par ses fournisseurs ont été stockées dans les mêmes magasins où sont entreposés d'autres stocks. (Aliment bétail, farine...)

Les sorties de stocks pour tests, promotion, échantillonnage, ne sont mentionnées nulle part.

L'inventaire physique des stocks au 31 décembre 2006 auquel nous n'avons pu assister ne correspondait pas aux conditions prescrites par l'OHADA.

« A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, les bien interchangeable (fongibles) sont évalués soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (CUMP) » (Article 44 de l'OHADA)

Les stocks étaient mal rangés, le stock périmé de lait en poudre et de levure n'était pas distingué du stock normal d'exploitation.

Aucun PV d'inventaire sur ce stock ne nous a été remis.

Nous avons noté une absence de procédures concernant les stocks périmés.

De surcroît, le comptable nous affirme que tout le lait en poudre qui restait en stock le 31 décembre 2006 fut détruit parce qu'il était périmé.

Il serait préférable d'effectuer cette destruction en présence d'un huissier ou d'un agent de l'Etat.

Le non respect de cette nécessité peut entraîner en cas de contrôle fiscal, la réintégration dans le résultat fiscal de tout le stock détruit.

C/ Ventes

Les produits de Delta sont concurrencés par de nombreux autres produits (levure Hollandia, Fermipan, Okedo), la société a pu élargir son portefeuille de clients en rapportant des parts importantes de marché.

D'autre part, les promotions accordées aux clients facilitent leur fidélisation par la société.

- ◆ la levure : un client qui achète 10 cartons en obtient 11 ;
- ◆ les améliorants et le lait : pour 20 cartons ou 20 sacs achetés, il est offert au client un de plus.

Aussi, les ventes aux clients sont faites dans des conditions encourageant la clientèle :

- court délai de livraison ;
- prix de vente acceptable ;
- long délai de règlement...

Les créances accordées aux clients sont faites sur la base d'aucune garantie et il n'existe pas de système de plafond de ces crédits accordés. (Leur suivi est irrégulier)

Il est aussi constaté des cumuls de fonctions incompatibles au niveau des commerciaux qui sont à la fois des démarcheurs, des facturiers et des livreurs. (Ce qui s'explique par la taille de la structure)

Nous avons constaté l'absence de fichier clients.

D/ Trésorerie

Malgré la non fiabilité de la caisse (unique pour deux sociétés, sans aucun brouillard), son solde est excédentaire des F CFA 4.000.000 en fin d'année selon nos entretiens.

A la date de notre intervention, des recettes importantes sont encours car le nouveau comptable et l'agent commercial sont sur le terrain pour recouvrer toutes les créances dues.

Nous avons décelé que :

Les états de rapprochement bancaires ne sont pas régulièrement contrôlés et visés par la Direction.

L'inventaire physique de la caisse n'est pas régulièrement effectué et nous avons constaté l'inexistence de plafond et de brouillard de caisse pour un meilleur suivi.

La caisse de Delta est même fondue dans celle d'une autre société, ce qui pourrait être source d'erreur, voire, de fraude. (Vases communicants)

La personne chargée de tenir la comptabilité assure la fonction de Contrôleur de gestion d'une autre société qui l'a embauchée.

En contre partie de ses prestations à Delta, il perçoit une rémunération mensuelle de 50.000F CFA.

Son employeur lui a signifié par note de service qu'il ne doit s'occuper de Delta que quand il a un temps libre.

Aussi, le Caissier est embauché par cette même société et n'est même pas rémunéré par Delta. (Les deux sociétés partagent le même lieu géographique)

E/ Système d'information

La tenue des dossiers d'importation ne garantit pas le bon suivi des archives.

Le classement des documents et pièces comptables n'est pas exhaustif.

Nous avons retrouvé de nombreuses pièces comptables, notamment des reçus de caisse non versés dans le classement.

De même, pour toutes les écritures enregistrées, on ne retrouve pas leurs pièces justificatives. (Cette situation a également été constatée par le CAC)

Or, en vertu des dispositions de l'article 17, alinéa 3 du Droit comptable de l'OHADA, toute entreprise est tenue de respecter, entre autres conditions de régularité et de sécurité, « la justification des écritures par des pièces datées, conservées, classées dans un ordre défini dans le document décrivant les procédures et l'organisation comptables, susceptibles de servir comme moyen de preuve et portant les références de leur enregistrement en comptabilité ».

En outre, les livres comptables ainsi que les pièces justificatives doivent être conservés pendant dix ans (article 24 du Droit comptable) : ce qui n'est pas le cas à Delta.

F/ Respect des lois et statuts

La situation actuelle vécue par Delta résulte, à notre avis, du fait que chaque organe n'a pas assuré correctement les fonctions qui lui sont confiées par la loi :

- fonctions d'orientation générale, de définition de stratégie et d'approbation par l'Assemblée Générale Ordinaire annuelle des actionnaires ;
- fonctions d'administration par le suivi de la mise en application par la Direction Générale des décisions de l'AGO, de contrôle et d'arrêté des comptes par le Conseil d'Administration ;
- fonctions de coordination des services, d'exécution et de représentation par la Direction Générale ;
- fonction de contrôle par la société mère.

Après l'assemblée constitutive de la société du 15 novembre 2004, le Conseil d'Administration ne s'est réuni que le 18 octobre 2007 pour approuver les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2006, alors que les états financiers annuels relatifs à l'exercice comptable 2005 ont été audités par le CAC.

Pourtant au mois de mars 2007, quand les difficultés de trésorerie ont commencé à se faire sentir, le Directeur Général avait établi, à l'intention des administrateurs, un rapport sur la situation de la société et proposé une esquisse de plan de redressement.

En vertu des dispositions de l'article 435 de l'Acte uniforme portant sur le droit des sociétés commerciales et du GIE, « le conseil d'administration est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances au nom de la société. Il exerce un contrôle permanent de la gestion assurée... par le directeur général».

Dans le respect du droit OHADA, la société dispose d'un CAC.

En plus, un cabinet d'expertise comptable est désormais chargé de l'assistance comptable et du conseil.

G/ Système comptable

La société dispose d'un logiciel de comptabilité, SAARI100 pour l'enregistrement des opérations.

La qualification du nouveau comptable et son expérience professionnelle favorisent la qualité, l'exhaustivité et la sincérité des comptes de l'exercice 2007.

Les comptes de la société sont présentés selon le système normal du SYSCOA.

Les enregistrements sont fait selon les principes universels reconnus.

En outre, les états financiers ne révèlent pas toutes les opérations dont l'importance affecte la situation financière de la société et du résultat de l'exercice.

Exemples : chèque de Cheikh FALL d'un montant de 8.399.600F CFA non enregistré.

Facture N° 1790 d'un montant de 960.072F CFA saisie 2 fois.

Une triple saisie de la facture N° 1781 d'une valeur de 645.000F CFA.

La présentation et la communication de l'information financière ne sont pas fiables, et dissimulent la réalité derrière l'apparence.

Nous avons, notamment, relevé des factures non comptabilisées alors que d'autres ont fait l'objet d'enregistrements multiples.

Une malversation a été commise par le chargé de comptabilité durant la période : détournement des retenues à la source.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

III Rapport de contrôle interne

Dans le cadre de la mission d'audit contractuel qui nous a été confiée par la Direction de Delta pour l'exercice clos le 31 décembre 2006, nous avons procédé à l'examen des procédures comptables et du système de contrôle interne de la structure.

Cet examen a été effectué pour évaluer la fiabilité des enregistrements comptables et de l'information financière dans le but de déterminer la nature, l'étendue et le calendrier des travaux nécessaires à l'expression de notre opinion sur les états financiers de l'exercice 2006.

Notre audit devait conduire à des suggestions susceptibles d'améliorer les procédures de la société.

1- Organisation

Le dispositif de contrôle interne de la société Delta n'est pas efficace : une somme de 6.250.000F CFA a été détournée par le comptable et non détectée avant l'audit légal (CAC).

Cette malversation est commise au niveau des retenues à la source : ces dernières n'ont jamais été versées à l'Etat ou aux Institutions, bien qu'elles soient calculées sur les salaires et les montants établis par chèque.

Nous avons constaté un déficit des F CFA 67.703.297 en 2006 (plus de 6 fois son capital).

Au regard de l'OHADA, cette perte induit des conséquences juridiques:

Article 664 « Si, du fait de pertes dans les états financiers de synthèse, les capitaux propres de la société deviennent inférieurs à la moitié du capital social, le conseil d'administration est tenu, dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître cette perte, de convoquer l'assemblée générale extraordinaire à l'effet de décider si la dissolution anticipée de la société a lieu ».

Depuis avril 2007, l'assemblée générale extraordinaire de Delta devrait se prononcer sur sa dissolution.

En outre, article 665 « Si la dissolution n'est pas prononcée, la société est tenue, au plus tard à la clôture du deuxième exercice suivant celui au cours duquel la constatation des pertes est intervenue, de réduire son capital, d'un montant au moins égal à celui des pertes qui n'ont pu être imputées sur les réserves si, dans ce délai, les capitaux propres n'ont pas été reconstitués à concurrence d'une valeur au moins égale à la moitié du capital social »

Egalement, pour une meilleure organisation, les procédures administratives et donc de contrôle interne doivent être définies et formalisées.

Le manuel de procédures, outre son caractère légal, est un document formateur et utile aux intervenants internes et externes.

Ce document ne laisse pas de place à l'improvisation en matière de saisie, traitement et organisation de l'information.

Ainsi, il représente un élément indispensable pour une meilleure amélioration de la qualité de l'information financière (guide opératoire).

L'absence d'organisation a eu de nombreuses conséquences pouvant entraîner des préjudices importants notamment sur la fiabilité des comptes produits, la gestion des stocks et la conservation des documents et pièces comptables.

Les procédures internes peuvent être méconnues des agents de la société ainsi que des auditeurs externes.

Il se pose ainsi un problème de traçabilité de l'enregistrement comptable et par conséquent un problème d'accès à l'information comptable.

Confusion des responsabilités des agents, cumul de fonction...

Recommandations

La société doit se prononcer sur la continuité de l'exploitation et de mettre en œuvre des mesures suffisantes pour la reconstitution de ses capitaux propres.

Aussi, l'élaborer d'un organigramme décrivant son architecture est nécessaire.

L'élaboration d'un manuel de procédures par thème et feuillets mobiles s'impose, pour améliorer la qualité des informations et assurer l'harmonie dans tous les processus.

Nous suggérons que les pièces comptables soient logiquement classées afin de faciliter l'accès à l'information comptable et financière.

Aussi, un fichier des immobilisations est recommandé.

Par ailleurs, Delta doit procéder avant le 1er décembre 2008, à la libération des FCFA 5.000.000 du capital souscrit non encore appelé car le délai de libération du capital souscrit d'une SA est de trois (3) ans à compter de l'immatriculation au registre du commerce et du crédit mobilier. (Article 389 de l'OHADA)

La société mère doit exercer un contrôle conjoint sur la "fille" pour minimiser les risques.

Nous recommandons que l'un des actionnaires majoritaires (un Français) soit membre du Conseil d'Administration.

Il serait préférable d'avoir un service d'audit interne directement rattaché au DG et un service de contrôle de gestion afin de mieux piloter la gestion de la société.

La société doit également disposer d'un moyen de management des risques, notamment d'une cartographie des risques : l'audit interne pourrait assurer ce rôle

Delta doit élaborer un tableau de bord (sur plusieurs périodes) pour suivre ses activités et de prendre toute disposition pour en améliorer l'efficacité.

2- Banque et Caisse

2.1 Caisse

Des espèces ont été frauduleusement manipulées. (Détournement des retenues à la source par le comptable, détournements d'espèces par le DG ...)

Le solde physique et le solde comptable en fin d'année laissent voire un important écart.

Les deux caisses sont même confondues.

Recommandations

- Faire un inventaire permanent des espèces et des valeurs restant en caisse ;
- suivre les entrées et les sorties de caisse à partir d'un brouillard de caisse ;
- fixer un montant plafond pour les espèces en caisse ;
- séparer les caisses.

2.2 Banque

Les états de rapprochement ne sont pas tenus au mois le mois et les éventuels suspens relevés du côté de la banque comme du côté de la société ne sont pas systématiquement suivis.

Recommandations

Il y a lieu de faire contrôler et viser tous les mois les états de rapprochement bancaires par la Direction.

3 Ventes

Nous avons constaté des retards dans le recouvrement des créances voire même des pertes de créances.

Par rapport aux livraisons, des risques de fraudes peuvent exister au niveau des factures et au niveau des créances à encaisser.

Recommandations

Nous proposons les mesures suivantes :

- adopter un plafond de crédit autorisé aux clients (au cas par cas) ;
- dissocier chez les commerciaux les tâches incompatibles car on ne peut être à la fois exécutant (livreur) et contrôleur ;
- mettre en place un système qui respecterait la procédure comptable des ventes (archivage systématique des factures, visa des bons de livraison par les clients livrés...) ;
- mettre en place un fichier clients.

4- Personnel

Il est curieux de constater que les actionnaires, en décidant de créer la société et d'investir des sommes importantes, n'ont pas voulu recruter le personnel nécessaire pour son bon fonctionnement.

Les dossiers du personnel ne sont pas à jour et les contrats de travail n'ont pas été mis à notre disposition.

Les adhésions à l'IPRES et à la Caisse de Sécurité Sociale ne pas encore effectives.

Nous n'avons aucune assurance quant à l'exhaustivité des charges sociales du personnel puisque, nous avons réclamé en vain l'état de synthèse annuel de la paie édité par SAARI :

- risque de pénalités sur les paiements tardivement effectués auprès des organismes sociaux ;
- inadéquation du personnel aux postes conduisant à la méconnaissance des fonctions ou des tâches.

Recommandations

- Mettre à jour les dossiers du personnel en prenant en compte tous les éléments de paie ;
- adhérer à l'IPRES et à la CSS dans les meilleurs délais;
- séparer les tâches et préciser clairement les responsabilités ;
- former permanemment le personnel ;
- motiver d'avantage les agents par des promotions ou primes.

5- Stocks

Lors de nos investigations, nous avons constaté les anomalies suivantes :

- mauvaise évaluation des stocks périmés ;
- fraude ou fauche (entrées ou sorties falsifiées, fictives...);
- surfacturation ou erreur de calcul ;
- paiement de factures erronées et (ou) double comptabilisation...

Recommandations

Nous suggérons les mesures suivantes :

- mettre en place un système de codification des articles en stock ;
- effectuer une comparaison systématique entre facture –BC (bon de commande) et BR (bon de réception) ;
- élaborer un fichier de stocks ;
- Le magasinier doit enregistrer tous les mouvements des stocks sur la base de pièces (bons d'entrées en magasin ou dépôt, de transfert de stocks, de livraison) ;
- contrôle de toute sortie de stocks, avant le franchissement du portail de l'entreprise, par le gardien ;
- enregistrement des quantités comptées à l'aide de l'un des volets du BL délivré ou visé par le magasinier ;
- contrôles inopinés par les services comptables sur les stocks et inventaires physiques périodiques par deux (2) personnes au moins.

6- Achats

Nous avons constaté, entre autres :

- des Demandes d'Achat (DA) non visées ;
- l'absence de tampon « PAYE » sur certaines factures (cas de la facture n°603008 du 22/06/2006, facture n° 0609008 du 07/09/2006) ;
- de longues échéances pour le règlement des fournisseurs (facture n°50001193 relative à l'achat de 17.000kg de levure performa plus d'une année) ;
- des livraisons non conformes quant à la qualité ou à la quantité (196 cartons d'améliorant évolution et 1.156 sacs de lait en poudre non conformement) ;
- l'inexistence de procédures d'appel d'offres ;
- la non désignation précise des personnes habilitées à signer une DA ;
- des achats non prévus au budget ou des dépassements...

Recommandations

Nous recommandons de :

- mettre en place un fichier fournisseurs dans un futur proche afin de garantir la qualité des offres. (Coût, délai, qualité, prix quantité...) ;
- consulter toujours trois fournisseurs au minimum et procéder à un appel d'offres au dessus d'un certain seuil (à déterminer) ;
- faire viser toute DA par le supérieur hiérarchique ;
- apposer un tampon « PAYE » sur l'original de la facture dès son paiement ;
- adopter un système automatique des dates d'échéance et procéder à la remise des chèques de règlement par un autre service autre que le service comptable ;
- examiner les dernières factures sur la base des bons de réception afin de s'assurer qu'elles se rapportent à l'exercice.

3) Poste : Banques, Caisse

Etats financiers	= 114 502 404}
Balance au 31/12/06	= 112 121 477}
Ecart	= 2 380 927

Cet écart peut être dû à la confusion des caisses, au non suivi des suspens et à la manipulation frauduleuse des espèces.

Le 28/06/06 un montant de 9.160.000F CFA est bien positionné par la banque mais absent dans les écritures comptables 2006.

Le 11/07/06 versement positionné par la banque d'une somme de 4.324.200F CFA non mentionné en comptabilité.

Le Directeur Général avoue l'existence de clients ayant payé mais non comptabilisé.

4) Poste : Dettes fiscales

Etats financiers	= 28 615 589}
Balance au 31/12/06	= -4 682 704}

Nous constatons un écart de 33.298.293F CFA qui peut s'expliquer par :

- la minoration de la TVA et du chiffre d'affaires ;
- la dette fiscale salariale non acquittée.

B. COMPTE DE RESULTAT

1/ Poste : Frais financiers

Ce poste n'a pas été mouvementé au courant l'exercice 2006.

Il enregistre notamment les agios bancaires, les frais dus sur transfert de fonds.

2/ Poste : Impôt sur le résultat

L'IMF (Impôt minimum forfaitaire) est doté de 500.000 F CFA.

Selon le nouveau Code Général des Impôts (2004), l'IMF est dû en fonction du volume du chiffre d'affaire annuel et se répartit comme suit :

de 0 à 250 000 000 \Rightarrow IMF = 500 000FCFA

de 250 000 000 à 500 000 000 \Rightarrow IMF = 750 000FCFA

au-delà de 500 000 000 \Rightarrow IMF = 1 000 000FCFA

Au regard de ce barème, l'IMF à payer s'élève à 1.000.000 de FCFA et non 500.000 FCFA figurant dans les états financiers.

3/ Poste : Ventes de marchandises

Etats financiers = 510 396 702}

Balance au 31/12/06 = 532 059 222}

Nous relevons un écart de 2.1662.520F CFA car des factures manuelles n'ont pas été enregistrées sur SAARI.

En plus, certains commerciaux peuvent avoir détourné des marchandises pour des fins propres.

Le document SAARI dont nous avons disposé ne permet pas de bien rapprocher les ventes facturées à celles comptabilisées.

4/ Poste : Autres produits

Etats financiers	=	3 118 520}
Balance au 31/12/06	=	737 593}
Ecart	=	2 380 927 (non expliqué)

5/ Poste : Résultat de l'exercice

Etats financiers	=	-86 985 279}
Balance au 31/12/06	=	-67 703 297}

L'écart de -19.281.982FCA émane de la malversation commise par la comptable et de l'importance du chiffre d'affaires non déclaré. (Voire annexe 2)

D'autre part, le mauvais paramétrage du logiciel laisse toujours voir des écarts à chaque déversement des opérations de gestion commerciale (GESCOM) dans la comptabilité 100.

Nous n'avons pas d'éléments de preuves pour une explication plus détaillée des écarts.

A l'issue de l'examen des comptes et de l'annexe, nous avons conclu que les dispositions légales et réglementaires ne sont pas bien respectées. (Principes comptables, régularité, sincérité, imputation dans la bonne période...)

V Rapport du contrôle des comptes

En exécution de la mission d'audit contractuel de Delta, nous avons procédé au contrôle des comptes de ladite société pour la période allant du premier janvier au 31 décembre 2006.

Nos travaux ont été effectués à partir de sondages et d'autres procédures de révision que nous avons jugé nécessaires en la circonstance, parmi lesquelles :

- la revue des principes et méthodes comptables employés ;
- la revue de la présentation des informations financières qui devraient satisfaire aux règlements légaux et aux pratiques comptables généralement admises ;
- la vérification sélective de transactions enregistrées avec les pièces justificatives prévues par la loi ou la pratique des affaires ;
- la vérification par sondage de l'authenticité et de la situation des créances ;
- l'exploitation des réponses aux demandes de confirmations directes aux tiers (banques, clients, fournisseurs, avocats, compagnies d'assurance) dont le comptable et l'agent commercial poursuivent encore le déroulement sur le terrain ;
- le contrôle des états de rapprochement bancaire et des analyses de soldes comptables.

Notre audit est mené après celui du CAC qui refuse de certifier les comptes.

Nos opinions sont sensiblement similaires.

Contrairement au CAC, nous ne nous sommes pas prononcés sur le rapport de gestion de la société. Nous avons, néanmoins émis plus de conseils et de suggestions de redressements.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

La comptabilité de la société Delta présente des insuffisances ayant des incidences négatives sur la sincérité et la régularité des comptes annuels produits.

Des stocks présentant un écart considérable (68.848kg de lait en poudre, 91.414kg de PERFORMA, voire annexe 1) ; des « versements » qui n'ont jamais été positionnés en banque, des « crédits de TVA » qui n'existent pas, un chiffre d'affaires non déclaré (voire annexe 2) ; des factures introuvables...

Aussi, une mesure urgente s'impose : l'élaboration du manuel de procédures.

CONCLUSION GENERALE

La revue de littérature nous a permis de développer les concepts, les objectifs, l'intérêt ainsi que la méthodologie nécessaire pour une bonne évaluation du contrôle interne lors d'une mission d'audit externe.

Nous avons orienté notre travail sur l'impact de l'évaluation du contrôle interne sur les comptes de la société Delta dans le but d'offrir une appréciation synthétique à la Direction Générale et de faire émerger les zones de faiblesses.

Au terme d'une étude qui a été enrichissante pour nous, nous pouvons affirmer que l'absence d'un bon système de contrôle interne à Delta, a eu un impact direct sur les comptes 2006. (Refus de certification par le CAC, synonyme de faut bilan)

Cette situation de la société Delta confirme la remarque de l'expert BARRY citée plus haut à propos des entreprises Africaines. (Tout comme certaines grandes entreprises comme « ENRON »)

Delta a besoin d'un ciment social solide pour assurer la cohérence de ses actions vue le marché porteur et la stabilité de l'environnement.

Toutefois le présent rapport ne saurait s'analyser comme une récrimination ou un jugement sur des personnes (ce n'est ni notre rôle, ni notre mission).

Nous avons voulu notre démarche objective et professionnelle, parce que basée sur des normes et des méthodes universelles.

Nous pensons, humblement, que ce travail permettra aux dirigeants de cette société de mettre en œuvre nos recommandations émises pour l'amélioration du système afin de produire des comptes annuels sincères et plus fiables.

Le vrai problème de certaines entreprises africaines (Energie du Mali, Poste du Mali...) se situe à trois niveaux essentiels.

La production : comment réussir à produire plus à moindre coût ?

La commercialisation : celles qui produisent mieux vendent à perte car la consommation intermédiaire est le plus souvent, supérieure à la marge commerciale. (Cas de l'huilerie cotonnière du Mali...)

La gestion : les rares entreprises qui s'approcheraient du but fixé dans les deux premières étapes battent de l'aile en dernier ressort.

Nos entreprises n'arrivent pas à satisfaire ces trois conditions assimilables à la théorie de la marmite : « théorie des trois pieds ».

Combien d'entreprises africaines sont à genou pour ces conditions et plus précisément dans la zone UEMOA ?

Comment relever ce défi si ce n'est par la volonté manifeste d'une bonne gouvernance ?

BIBLIOGRAPHIE

Revues et Ouvrages

- 1- ATH : Audit Financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1ère édition, 1991
- 2- BARRY Mamadou : Audit, Contrôle interne, Procédures Opérationnelles comptables et de contrôle à mettre en place dans les entreprises des secteurs public, parapublic et privé, Sénégal 1990
- 3- COLLIN/VALIN (Lionel, Gérard) : Audit et contrôle interne, 4ème édition Paris, Dalloz 1992
- 4- BERNARD Frédéric/ GAYRAUD Rémi/ ROUSSEAU Laurent : Contrôle interne, Maxima, Paris, 2006
- 5- CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) : Appréciation du contrôle interne, collection notes d'informations n°3, 2ème édition, Paris, 1992
- 6- COOPERS & LYBRAND: La nouvelle pratique du contrôle interne, les éditions d'organisation, 1998
- 7- IFACI : La conduite d'une mission d'audit interne, 2ème édition, Paris, 1995
- 8- RENARD Jacques : Théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, 6ème édition, 2006
- 9- Code Général des impôts du Sénégal, 2004
- 10- OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires, 1993

Codex

Jean Baptise DIENE, Professeur vacataire CESAG, Audit des Approvisionnements, Audit interne et procédures, 2007.

Hamadou TINI, Professeur vacataire CESAG, Méthodologie de l'audit 2007.

Mémoires

Alassane DIOP « Le contrôle interne sur les immobilisations corporelles dans une entreprise industrielle », cas de la Société Auxiliaire d'Équipement du Sénégal, octobre 2006

Daniel KOUBEMBA « Importance de l'appréciation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit financier externe », juin 1991.

Sites

www.cncc.fr

www.experts-comptables.org

www.ifac.com

www.droit-afrique.com

www.maxima.fr

ANNEXES

Annexe 1 : détermination du stock de fin d'exercice

DESIGNATION	LAIT	BM EVOLUTION	MELIOR 25	PERFORMA
Quantités achetées	300 000	44 220	6 000	102 000
Quantités vendues	225 937	3 254	1 515	10 585
Solde théorique	74 063	40 966	4 485	91 415
Solde réel (inventaire)	5 215	50	6	1
Manquants	68 848	40 916	4 479	91 414

Annexe 2 : Rapprochement entre chiffre d'affaires comptabilisé et chiffre d'affaires déclaré

Années	Chiffre d'affaires Comptabilisé	Chiffre d'affaires déclaré	Chiffre d'affaires non déclaré	TVA non déclarée
2005	114.555.831	89.027.134	25.528.697	4.595.166
2006	532.059.222	510.059.221	22.000.001	3.960.000

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3

Questionnaire de contrôle interne		Section : Achat- Fournisseurs		FOLIO 1/6	
OBJECTIF : s'assurer que tous les achats (retour) sont saisis et enregistrés (exhaustivité).					
Questions	REF DIAG	OUI ou N/A	NON	Commentaires	REF PVP
1- Toutes les marchandises reçues sont-elles enregistrées : a) sur un document standard ? b) pré- numéroté?		X	X		
2- Les marchandises retournées et les réclamations effectuées sont-elles enregistrées dans les documents : a) standards ? b) pré- numérotés ?			X X		
3- Le service comptable vérifie t-il la séquence des : a) bons de réception ? b) bons de retour ou de réclamation pour s'assurer qu'il les reçoit tous ?		N/A N/A		La comptabilité ne peut pas vérifier la séquence numérique des BR à cause de leur disparition	
4- Le journal des achats est-il rapproché de la séquence des réceptions, retours ou réclamations pour s'assurer que les factures et tous les avoirs sont comptabilisés ?			X		
5- Le service comptable tient-il un registre des réceptions et des retours ou réclamations pour les quels les factures et avoirs n'ont pas été reçus ?			X	Il n'existe qu'un registre des réceptions des factures	
6- Les comptes fournisseurs sont-ils rapprochés : a) du compte général ? b) des relevés fournisseurs ?	X X			Les relevés du comptable sont Trimestriels	

Suite :	Achat- Fournisseurs			FOLIO 2/6
7- Les factures et avoirs sont –ils vérifiés quant aux : a) quantités ? b) prix ? c) calculs ? d) TVA ? e) Délais ?		X X	X X X	Pas de vérifications arithmétiques.
8- Pour les achats à l'étranger : a) le service comptable est-il informé des taux à utiliser ? b) Les montants concernés sont-ils facilement identifiés pour faciliter l'actualisation des taux en fin de période ?		X X		Tous les achats ont lieu à l'étranger
9- La société dispose t-elle d'un manuel de procédures ?			X	
10- les pièces comptables sont-elles classées ?			X	Plusieurs pièces ont disparu lors du transfert de dossiers
11-Le chiffre d'affaires comptable est –il rapproché à celui déclaré ?			X	
12- Les suspens sont-ils régulièrement apurés ?			X	
13- L'inventaire physique des stocks est-il régulier ?			X	L'inventaire a été annuel.

S'assurer de l'existence de délégations de pouvoirs					FOLIO 3/6
QUESTIONS	REF DIAG	OUI OU N/A	NON	COMMENTAIRES	REF
1- Des délégations d'autorisations d'engagements de dépenses sont-elles mises en place dans la société ?		X		Les dépenses de la société sont effectuées par des personnes autorisées	
2- Existe-t-il un formulaire spécifique d'autorisation de dépenses au sein de la société ?			X	Les processus d'approbation et de contrôle ne sont pas formalisés et documentés	
3- Le principe de séparation de tâches est-il respecté ?			X	Certains employés participent à plusieurs processus	
4- Une procédure d'achats a-t-elle été mise en place ?		N/A		Non appliquée dans la société	
5- Les achats de la société sont-ils centralisés ?		X			
6- Les dépenses sont-elles bien suivies ?			X	Suivi fait par les mêmes personnes	
7- Des mises en concurrence sont-elles effectuées régulièrement pour des achats spécifiques ?			X	Manque de sélection des fournisseurs, perte du ratio qualité/prix	
8- La demande d'achat fait-elle référence aux lignes budgétaires ?		X			
9- Le bon de commande est-il émis par le responsable achats ?		X		Pas de responsable spécifique « achats »	
10- Le bon fait-il mention de la quantité, prix unitaire et valeur ?		X			
11- Les biens reçus sont-ils systématiquement rapprochés du bon de commande ?			X	Pas dans tous les cas	
12- Les factures sont-elles transmises au service comptabilité dès leur réception ?		X		Certaines factures arrivent en retard	

S'assurer de la maîtrise du risque de trésorerie	TRESORERIE			FOLIO 4/6
1- Une analyse de l'environnement bancaire est-elle régulièrement faite ?	X			Niveau d'inflation, de taux d'intérêt, contrôle de changes fixes
2- Des délégations de pouvoirs spécifiques sont-elles mises en place dans les opérations de trésorerie ?	X			Réalisation des opérations de trésorerie par des personnes autorisées
3- Existe-t-il une procédure permettant de tracer, d'identifier et de gérer les virements bancaires ?	N/A			Non appliquée par la société
4- La politique de change est-elle formalisée ?			X	
5- Les procédures du groupe autorisent-elles la filiale à couvrir ses transactions import et export ?	X			Gestion autonome
6- Si la situation nette de la trésorerie est excédentaire, des règles permettent-elles son usage par la trésorerie ?			X	Non prévue
7- Existe-t-il une procédure de couverture du risque de change ?			X	Idem

S'assurer de qualité du service comptable	COMPTABILITE			FOLIO 5/6
1- Les principales fonctions comptables sont-elles correctement ségréguées (comptabilité fournisseurs, clients, banque, comptabilité générale) ?		X		
2- La description de la fonction comptable est-elle détaillée par la Direction ?		X		Récemment quant la situation financière s'est détériorée
3- Les procédures de clôture annuelles sont-elles détaillées pour le respect des règles de rattachement des charges à l'exercice ?			X	Le nouveau comptable a procédé au « cut off » pour les charges qui chevauchent deux exercices comptables.
4- Les documents comptables sont-ils correctement classés et archivés dans de bonnes conditions de conservation et de confidentialité ?			X	Certain documents comptables ont disparus
5- Les retraitements comptables opérés sont-ils formalisés, documentés et justifiés ?		X		
6- Les ajustements et écritures comptables sont-ils systématiquement effectués par les entités responsables de l'intégrité et de l'exhaustivité de leurs états financiers ?			X	Les ajustements ne le sont pas

Objectif : S'assurer du respect des procédures de vente	Vente- Clients			FOLIO 6/6
1- Existe-t-il un fichier clients ?			X	
2- Toutes les ventes aux clients sont-elles facturées ?		X		La facturation est souvent manuelle
3- Les créances clients sont-elles suivies ?		X		Retard dans le suivi
4- Les crédits accordés aux clients sont-ils faits sur la base d'une garantie ?			X	Aucune garantie
5- Les promotions accordées aux clients sont-elles mentionnées dans des documents ?			X	Nulle part
6- Toutes les factures sont-elles classées chronologiquement ?			X	Certaines ont disparues lors du transfert dans les nouveaux locaux
7- La société peut-elle recouvrer la totalité de l'encours client ?			X	Nous n'avons aucune précision à ce niveau.
8- Les commerciaux sont-ils différents : a) des livreurs ? b) des démarcheurs ? c) des facturiers ?			X X X	Le personnel de la société est insuffisant pour séparer ces tâches pour raison de la taille de la structure
9- Existe-t-il un plafond de crédit autorisé aux clients ?			X	
10- Les bons de livraisons sont-ils visés par les clients ?			X	
11- Arrives-t-ils des litiges avec certains clients ?		X		Des procédures judiciaires sont en cours pour certains clients.