



CESA G Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)

Promotion 2
(2007-2009)

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION DE L'EFFICACITE DU CONTROLE
INTERNE DE LA DIRECTION FINANCIERE ET
COMPTABLE : CAS DU PORT AUTONOME DE
DAKAR**

Présenté par :

BINI Beignao Anderson

Dirigé par :

M. Khadam DER

Consultant freelance en finance

DEDICACES

Je dédie ce mémoire à:

Dieu Tout Puissant maître de l'Univers. Que la gloire te revienne ;

mon frère aîné : AMANGOUA Diahoussié Modeste ;

ma cousine : BINI Collette.

Qui m'ont quitté lors de ma formation.

REMERCIEMENTS

Ce mémoire a été possible grâce à la collaboration de certaines personnes.

Mes remerciements iront à l'endroit de (du) :

- M. Bara SADY Directeur General du PAD ;
- M. Mohamed SOUMARE, Directeur Financier et Comptable du PAD ;
- M. Mamadou DIOP, chef de la Division de la Gestion Financière ;
- Ms. Isma KA, Ibrahima TOURE et Abdoulaye Wade NDIAYE dit président pour l'ambiance lors de mon stage ;
- Personnel du PAD ;
- M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance pour ses conseils à mon égard pendant ma formation ;
- M. Khadam DER, mon Directeur de mémoire pour sa disponibilité et ses conseils ;
- Corps professoral du CESAG pour sa disponibilité ;
- Ma famille pour son soutien financier et moral ;
- M. Lamine SY pour sa disponibilité très appréciable ;
- Mes amis du comité jeune de la paroisse Sainte Thérèse de Marcory ;
- Mes amis de la promotion 2007- 2009 pour l'ambiance remarquable et les moments de communion partagée ;
- Tous ceux qui, de près ou de loin, par leur prière ou leurs conseils, m'ont permis d'achever ma formation.

SIGLES et ABREVIATIONS

AMF	: Autorité des Marchés Financiers
BGC	: Bureau de liquidation et Gestion des Caisses
BGT	: Bureau de la Gestion de la Trésorerie
BOD	: Bureau de suivi des Opérations Diverses
BSI	: Bureau de Suivi des Immobilisations
CA	: Chiffre d'Affaires
CBT	: Chef du Bureau Trésorerie
CDGC	: Chef de la Division de la Gestion Comptable
CDGF	: Chef de la Division de la Gestion Financière
CFC	: Contrôle Financier et Comptable
COCO	: Criteria On Control Committee
COSO	: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CST	: Chef Service Trésorerie
DFC	: Directeur Financier et Comptable
DG	: Directeur Général
DGC	: Division de la Gestion Comptable
DGF	: Division de la Gestion Financière
ERM	: Entreprise Risk Management
FC	: Faiblesse de Conception
HT	: Hors Taxes
IFACI	: Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
ISA	: International Standards on Auditing
NAP	: Net A Payer
OSCE	: Organisation pour la Sécurité et la Coopération en Europe
PAD	: Port Autonome de Dakar
SOX	: Sarbanes Oxley
TAC	: Terminal A Conteneur
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

Liste des figures

Figure 1 : schéma du cube du COSO.....	11
Figure 2 : interdépendances entre les composantes risques d'audit.....	21
Figure 3 : schéma traitement des risques.....	32
Figure 4 : schéma du modèle d'analyse.....	37
Figure 5 : organigramme du PAD.....	47

Liste des tableaux

Tableau 1 : évaluation par la méthode subjective.....	24
Tableau 2 : techniques et outil de collecte de données.....	40
Tableau 3 : récapitulatif des tests de conformité.....	60
Tableau 4 : récapitulatif des tests de permanence	61
Tableau 5 : résultats des tests de conformité.....	65
Tableau 6 : résultats des tests de permanence.....	66

LISTES DES ANNEXES

Annexe 1 : Grille de séparation des tâches.....	74
Annexe 2 : Test de conformité.....	76
Annexe 3 : Test de permanence.....	78

Table de matières	
DEDICACES.....	i
REMERCIEMENTS.....	ii
SIGLES et ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX.....	iv
LISTES DES ANNEXES	v
Table de matières.....	vi
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE: LE DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE ET DE MANAGEMENT DES RISQUES DANS UNE ENTREPRISE	5
1.1 Définitions du contrôle interne.....	7
1.2 Concept de contrôle interne en allemand, anglais et français	8
1.2.1 Différentes approches	8
1.2.1.1 Conception allemande de contrôle.....	8
1.2.1.2 Conception anglaise du contrôle.....	8
1.2.1.3 Conception française du contrôle	9
1.3 Adaptation du contrôle interne dans une entreprise.....	9
1.3.1 Un procédé.....	9
1.3.2 Le caractère du procédé.....	9
1.3.3 L'affaire de tous	10
1.4 L'actualité des huit (8) éléments du COSO	10
1.4.1 L'environnement interne favorable (internal environment)	12
1.4.2 La définition des objectifs (objectif setting).....	13
1.4.3 L'identification des événements (Event Identification)	14
1.4.4 L'évaluation des risques (Risk Assessment)	14
1.4.5 La réponse aux risques (risk reponse)	14
1.4.6 Les dispositifs du contrôle interne (Control Activities)	15

1.4.7 L'information et la communication (Information & Communication)	16
1.4.8 Le pilotage (Monitoring)	16
Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne et management des risques	18
2.1 L'approche classique d'audit	18
2.2 L'approche d'audit par les risques	19
2.2.1 Planification des travaux	20
2.2.2 Evaluation du contrôle interne.....	20
2.2.3 Obtention d'éléments probants.....	21
2.2.4 Utilisation des travaux d'autres professionnels	22
2.2.5 Conclusion de l'audit et rapport	22
2.3 Evaluation du contrôle interne	23
2.3.1 La règle de l'approximation	23
2.3.2 La méthode subjective.....	23
2.3.3 La méthode objective	24
2.3.3.1 La conception.....	25
2.3.3.2 La pondération	25
2.3.4 La méthode orthodoxe.....	25
2.3.5 Les autres méthodes	26
2.4 Les tests et outils d'évaluation	26
2.4.1 Les tests	27
2.4.2 Les outils	27
2.4.2.1 Les outils d'interrogation.....	28
2.4.2.2 Les outils de description	29
2.5 Management des risques	30
2.5.1 Définition du management des risques.....	30
2.5.2 Contrôle interne, identification et mesure à prendre face aux risques	31
2.6 Le traitement des risques.....	32

2.6.1 Nécessité d'avoir un risque manager.....	32
2.6.2 Champs d'intervention de l'ERM	33
2.6.3 Bonne pratique en matière de gestion des risques d'entreprise.....	34
2.7 Les limites du contrôle interne dans le management des risques.....	34
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude	36
3.1 Modèle d'analyse	36
3.2.1 La phase de prise de connaissance des procédures	38
3.2.2 La phase d'évaluation du contrôle interne.....	38
3.3 Les techniques et outil de collecte de données.....	40
Conclusion de la première partie	42
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION DE L'EFFICACITE DU CONTROLE INTERNE DE LA DIRECTION FINANCIERE ET COMPTABLE DU PORT AUTONOME DE DAKAR.....	43
Chapitre 4 : Présentation de l'entité.....	45
4.1 Quelques dates importantes.....	45
4.2 Les missions du PAD.....	46
4.2.1 Organigramme du PAD.....	46
4.2.2 Les services offerts par le PAD	48
4.3 La Direction Financière et Comptable	49
4.3.1 Le bureau administratif et financier.....	50
4.3.2 Le service de la fiscalité.....	50
4.3.3 Le service des Contrôles Financiers et Comptables (CFC).....	51
4.3.4 La Division de la Gestion Financière (DGF).....	51
4.3.4.1 Le service finances- trésorerie	51
4.3.4.2 Le service du recouvrement.....	52
4.3.5 La Division de la Gestion Comptable (DGC)	52
4.3.5.1 Le secrétariat	53

4.3.5.2	L'assistant au chef de la division de la gestion comptable	53
4.3.5.3	Le service de la comptabilité générale	53
4.3.5.4	Le service de la comptabilité auxiliaire	54
Chapitre 5 : Evaluation de l'efficacité du contrôle interne de la Direction Financière et Comptable (DFC)		56
5.1	L'environnement interne	56
5.2	La définition des objectifs	56
5.3	Identification des événements	57
5.4	Une évaluation des risques	57
5.5	Le traitement des risques	57
5.6	Les activités de contrôle	58
5.7	L'information et la Communication	58
5.8	Le pilotage	58
5.9	Les tests	59
5.9.1	Test de conformité	59
5.9.2	Test de permanence	61
Chapitre 6: Analyses et recommandations sur le contrôle interne		63
6.1	L'évaluation du contrôle interne	63
6.1.1	La prise de connaissance	63
6.1.2	L'évaluation du contrôle interne	63
6.2	Résultats	64
6.2.1	Résultat des tests de conformité	65
6.2.2	Résultat des tests de permanence	66
6.3	Les points forts	67
6.4	Les points faibles	68
6.5	Recommandations	69
Conclusion deuxième partie		71

Conclusion générale.....	72
ANNEXES.....	73
BIBLIOGRAPHIE.....	80

INTRODUCTION GENERALE

L'économie américaine portée par la nouvelle économie, la globalisation et les nouveaux instruments financiers et alimentée par des marchés boursiers en pleine euphorie, a enregistré au long des années 1990 sa croissance la plus longue de l'après guerre.

Cette croissance s'est appuyée sur quelques schémas simples : fortes exigences de la part des investisseurs en termes de rentabilité, augmentation des proportions très fortes de la valeur boursière...

Le retournement de la conjoncture boursière initié en 2000 s'est traduit par de nombreux scandales. Ainsi dans les années 2002, des sociétés comme Enron, Adelphia, Xerox... ont fait faillite. Depuis la banqueroute d'Enron, un nouveau regard a été porté sur le contrôle interne par les pouvoirs publics. De nombreuses dispositions ont été prises dans les pays avancés pour le rendre obligatoire (exemple : aux Etats Unis d'Amérique par la loi Sarbanes-Oxley «loi SOX» ; en France par la Loi sur la Sécurité Financière «LSF»).

La question qui se pose pour toute organisation est la suivante : «comment appliquer les nouvelles lois (SOX, LSF) sans créer de procédures trop complexes tout en rendant le contrôle interne efficace ?»

En effet, le contexte actuel de la mondialisation dans lequel évoluent les entreprises oblige les dirigeants à se doter d'outils performants et efficaces pour la gestion de leurs activités afin de faire face une concurrence de plus en plus accrue.

Ainsi pour affronter les défis que sont la rentabilité, l'obligation de résultat, la course effrénée vers la performance, il apparaît judicieux pour les décideurs et les dirigeants d'entreprise d'améliorer le management des ressources en actualisant leur méthode de gestion et en faisant preuve de rigueur en matière de contrôle. Un contrôle efficace contribue à améliorer la maîtrise des risques, la fiabilité de l'information financière, l'optimisation des opérations et donc l'image de l'entreprise.

Le contrôle interne se présente ainsi comme partie intégrante de tout système. Il permet en effet de mieux contrôler le fonctionnement de l'organisation, et ce faisant aide le manager à prévenir les risques ou à les minimiser lorsqu'ils apparaissent.

En 1857, une activité commerciale intense régnait sur les côtes sénégalaises, alors la France songea à installer une escale maritime à DAKAR sur la grande terre. La situation géographique stratégique de Dakar entraîne l'ouverture d'un grand port. L'Etat du Sénégal

avec sa côte maritime en Afrique de l'ouest s'ouvrit ainsi aux autres pays du monde à travers le Port Autonome de Dakar (PAD). Après avoir doublé son chiffre d'affaires durant ces dernières décennies (de 12,8 milliards en 2000 à plus 25 milliards en 2008) (rapport financier 2008), le PAD continue de s'inscrire dans cette dynamique de croissance.

Ainsi la Direction Générale ordonna à la Direction Financière et Comptable (DFC) de mettre en place un système de contrôle performant. La DFC, dans un souci d'améliorer la rentabilité, et la transparence de l'information financière, a mis en place ce système pour le contrôle de ses opérations.

La principale préoccupation de la DFC est de s'assurer de l'efficacité de son système de contrôle interne afin d'offrir à l'ensemble de parties prenantes un niveau de fiabilité et de sécurité satisfaisant aux attentes de tous.

Comment faut-il donc organiser le système de contrôle interne afin de répondre aux aspirations de tous ? Y'a-t-il une parfaite adéquation entre les compétences des agents en charge d'assurer la fiabilité du contrôle et les attentes du PAD en matière de contrôle interne? En un mot quel est l'efficacité du contrôle interne de la DFC ?

L'analyse de ce problème nous amène à envisager les solutions suivantes :

- simplifier les procédures par une redéfinition de ces dernières dans le manuel de procédures ;
- évaluer l'efficacité du contrôle interne de la DFC ;
- s'assurer de l'existence des éléments du cube du COSO et de leur maîtrise par la DFC

De toutes ces solutions la dernière nous semble appropriée. En effet, les éléments du cube du COSO nous permettent de nous assurer de l'efficacité du contrôle interne et à asseoir les procédures idoines. Ainsi nous pouvons nous poser la question suivante :

- quelles sont les mesures nécessaires à prendre pour l'efficacité de la DFC?

Pour y répondre nous pouvons nous poser des questions spécifiques telles que :

- l'amélioration du contrôle interne de la DFC rendra t'il plus performant ce département ?

- le contrôle interne n'est t'il pas trop complexe ?
- comment parvenir à renforcer le contrôle interne de la DFC pour faciliter la réactivité administrative ?

La réponse à ces interrogations nous amènera à l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne de la Direction Financière et Comptable du Port Autonome de Dakar.

Cette étude permettra d'abord de s'assurer de la présence d'un bon contrôle pour une minimisation des risques et ensuite de fiabiliser le contrôle interne de la DFC ainsi que la satisfaction des actionnaires, en termes de rentabilité financière.

Ainsi pour mieux cerner notre sujet nous nous limiterons aux aspects suivant :

- étude du contrôle interne et son adaptation dans une entreprise ;
- évaluation du contrôle interne et la nécessité d'un Risk Manager;
- ébauche de solutions pour une minimisation des risques.

Cette étude permettra de :

- mieux organiser le système de contrôle interne de la DFC du Port, afin d'éviter les risques minimes et de minimiser les risques majeurs ;
- mettre en exergue notre savoir faire théorique reçu du Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) dans une organisation ;
- comprendre ce que c'est que c'est le contrôle interne, son intérêt, et comment se passe une mission d'évaluation du contrôle interne.

**PREMIERE PARTIE: LE DISPOSITIF
DE
CONTROLE INTERNE ET DE
MANAGEMENT DES RISQUES DANS
UNE ENTREPRISE**

Introduction 1^{ère} partie

Pour étudier un système, il faut savoir comment il fonctionne. Dans le cas contraire, on peut certes en dresser un inventaire mais on omettra l'aspect le plus important qui est celui de l'action coordonnée des différents éléments du système.

Un système, ou une organisation ne fonctionne efficacement que s'il est pourvu de mécanisme de régulation de contrôle et de correction. L'ensemble de ces mécanismes, destiné à assurer une minimisation des risques et un fonctionnement harmonieux et efficace du système ou de l'organisation, constitue le contrôle interne.

Tout au long de cette partie, nous montrerons ce que revêt ce vocable de contrôle interne.

Chapitre 1: Définition et approche du contrôle interne: permanence, adaptation et actualité

Le contrôle de gestion, l'inspection, l'audit externe, l'audit interne et le risk management ont en commun avec le contrôle interne d'être des concepts d'assistants au management pour meilleure réalisation des objectifs. Mais alors que les premiers cités sont des fonctions à part entière, le contrôle interne est une partie intégrante de chacun d'entre eux, tout comme il est une partie intégrante de toutes les autres fonctions sans exclusion.

Nous allons donc définir le contrôle interne dans un premier temps et expliquer à l'aide d'un schéma son importance dans une entreprise dans un second temps.

1.1 Définitions du contrôle interne

Selon Barbier (1996 : 21), «le contrôle interne, est l'ensemble des dispositions incluses dans les organisations et dans les procédures, dispositions dont l'objet est d'assurer la qualité de l'information, la protection du patrimoine, le respect des lois comme les plans et politiques de la Direction Générale ainsi que l'efficacité du fonctionnement de l'entreprise».

Nous retiendrons la définition du Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) car servant à la majorité d'entreprises occidentales pour asseoir leur système de contrôle interne. Par ailleurs elle intègre et complète la définition de Barbier:

« Le contrôle interne est un «processus»¹ 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» (Renard, 2005 :39). Cette définition attire notre attention sur trois (3) caractéristiques du contrôle interne que nous

¹ Certains traduisent «process» par «procédés»

exposerons au paragraphe 1.3. Mais essayons de nous attarder sur les concepts du mot contrôle dans quelques langues afin de mieux cerner l'entendement dans ses pays.

1.2 Concept de contrôle interne en allemand, anglais et français

Le contrôle interne a existé de tout temps puisque l'on a toujours travaillé en veillant à minimiser ou à faire échec aux risques nuisibles à l'activité. Mais le concept clairement exprimé de façon rationnelle ne fut mis en évidence que dans les années 1940 par des professionnels de la comptabilité qui n'ont cessé depuis lors de le mettre en œuvre dans leurs travaux afin d'éviter les erreurs d'ordre comptable (Collins & al, 1992 :8). Dès cette époque d'ailleurs, le vocable a constamment donné lieu à de multiples contresens dus à l'ambiguïté du mot «contrôle».

1.2.1 Différentes approches

Le contrôle interne est un concept abstrait qui peut être interprété de diverses manières. Il existe donc une multitude d'approches. Nous retiendrons trois (3) conceptions à savoir l'allemande, l'anglaise et la française.

1.2.1.1 Conception allemande de contrôle

Dans la langue allemande le contrôle «kontrole» est limité à la découverte des défaillances existantes « correctives controls». Il ne vise donc qu'à établir une comparaison «vergleich» entre la situation réelle et la situation idéale (Peter, 2006 :78).

1.2.1.2 Conception anglaise du contrôle

La conception anglaise est plus vaste. Elle comprend également les mesures de pilotage «directive controls» qui doivent servir à favoriser un certain nombre de comportements

et de mesures préventives «preventive controls», qui doivent empêcher la survenance d'un comportement ou d'un événement négatif (Peter, 2006 :78).

1.2.1.3 Conception française du contrôle

L'Autorité des Marchés Financiers (AMF) de France définit le contrôle interne en ces termes : « le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un coté d'assurer la protection, la sauvegarde et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci» (AMF, 2007 :7).

1.3 Adaptation du contrôle interne dans une entreprise

Nous avons dit que le contrôle interne revêt trois caractéristiques (cf paragraphe 1.1) à savoir:

- « un procédé ;
- un caractère du procédé ;
- une affaire de tous» (Renard, 2005 :39).

1.3.1 Un procédé

Le contrôle interne n'est pas une fin en soi et il ne doit pas être fait pour le plaisir. C'est à dire qu'il ne doit pas être mis en place sans objectif précis (Renard, 2005 :39).

1.3.2 Le caractère du procédé

Ce procédé doit fournir une assurance raisonnable. Cette assurance doit nous permettre de minimiser les risques présents (Renard, 2005 :39).

1.3.3 L'affaire de tous

Il concerne l'ensemble du personnel et est donc l'affaire de tous, à tous les niveaux hiérarchiques.

La définition canadienne du COCO (1995) « Criteria On Control Committee», complète celle du COSO en insistant non sur les acteurs mais sur les moyens : «élément de l'organisation (incluant ressources systèmes procédés, culture et tâches) qui mis ensemble, aident à atteindre les objectifs» (Renard, 2005 : 39).

Ainsi il est précisé que ces moyens sont en nombre indéfini, variant au gré des personnes, des organisations et des niveaux hiérarchiques.

Les travaux du COSO, qui ont le mérite de l'antériorité et bénéficient d'une large approbation, représentent symboliquement le contrôle interne d'une entité par un cube composé de cinq éléments (Renard, 2002 :131).

Mais ces cinq éléments, représentant le COSO 1 permettent d'évaluer le contrôle interne sans toute fois prendre en compte tous les aspects du management des risques d'une entreprise. Ainsi va naître le COSO 2 qui viendra renforcer la notion du risque présent dans le COSO 1.

1.4 L'actualité des huit (8) éléments du COSO

La représentation ci dessous mettre en exergue le fait que ces éléments doivent impérativement se retrouver dans une organisation pour une maîtrise des activités à tous les échelons de la hiérarchie.

Figure 1 : schéma du cube du COSO



Source : SOX online (2010)

Les différences constatées sont les suivantes (du haut vers bas) :

- l'élément environnement de contrôle interne favorable «internal environment» (1) est complété par la notion « risk appetite » ;
- l'élément évaluation des risques dont les notions existaient déjà dans le COSO 1 est éclaté en quatre éléments: définition d'objectifs «objectif setting » (2), identification des événements « event identification » (3), évaluation des risques « risk assessment» (4), réponse aux risques «risk reponse» (5) ;
- l'élément activité de contrôle «control activities» (6) reste inchangé ;
- l'élément information et communication « information & communication» (7) est complété des notions de temps et de granularité de l'information ;
- l'élément pilotage « monitoring» (8) reste inchangé.

1.4.1 L'environnement interne favorable (internal environment)

«On ne peut espérer bénéficier d'un bon contrôle interne si ce dernier a été construit sur du sable. L'organisation toute entière doit offrir un environnement de contrôle favorable ce qui est une autre façon de dire que sa culture doit être propice au respect d'un certain nombre de règles dont les principales sont les suivantes» (...) (Renard, 2005 : 39) :

- l'intégrité et l'éthique dans la conduite des affaires

En effet l'absence d'éthique agit à la façon d'une gangrène et conduit chacun à ne regarder que son intérêt personnel au détriment de celui de l'organisation. Selon Coopers & al (1998 : 36- 37) « l'efficacité des procédures de contrôle interne est fonction de l'intégrité et de l'éthique dont font preuve les personnes qui créent ces contrôles, les gèrent et en assurent le suivi. L'intégrité et l'éthique sont des facteurs essentiels de l'environnement de contrôle. L'éthique et l'intégrité des dirigeants sont le fruit de la «culture d'entreprise» (...) ;

- l'exemple de management

Le principe selon lequel chacun prend modèle sur celui qui lui est hiérarchiquement supérieur est toujours d'actualité;

- le respect des structures en place et une bonne définition du rôle de chacun

On sait à quel point les directions autocratiques nuisent au bon fonctionnement des institutions et les exemples ne manquent pas de conseils fantômes ou d'assemblées virtuelles qui, ayant abdiqué leurs pouvoirs ont généré de graves dysfonctionnements. Un bon environnement c'est également une culture de gestion où chacun joue à sa place le rôle qui lui est assigné (Renard, 2005 : 39) ;

- **l'existence d'une construction rationnelle des délégations de pouvoirs**

Il faut définir avec précision qui peut faire quoi, en quel lieu et à la place de qui. C'est l'une des ces conditions sans laquelle chacun se croit investi de tous les pouvoirs en fonction de ses capacités ;

- **l'acceptation du risque à un niveau seuil prédéfini**

La notion de « Risk Appetite » est nouvelle dans le COSO 2 notamment dans son environnement de contrôle interne. Le « Risk Appetite » est le niveau de prise de risque accepté par l'organisation dans le but d'accroître sa valeur. Différentes stratégies exposeront l'organisation à différents risques. En conséquence, le « Risk Appetite » doit être pris en compte dans la définition de la stratégie de l'organisation afin de s'assurer que les résultats de cette stratégie sont cohérents avec le « Risk Appetite » défini pour l'organisation (wikipedia, 2010).

L'environnement de contrôle est donc le socle sur lequel va se construire le système de contrôle interne afin d'évaluer dans un premier temps les risques auxquels l'entreprise peut faire face tout en étant rentable. Il y a cependant une seconde stratification toute aussi importante qui est la définition des objectifs.

1.4.2 La définition des objectifs (objectif setting)

Les objectifs doivent avoir été préalablement définis pour que le management puisse identifier les événements potentiels susceptibles d'en affecter la réalisation. Le management des risques permet de s'assurer que la direction a mis en place un processus de fixation des objectifs et que ces objectifs sont alignés sur la mission de l'entité ainsi qu'avec son appétence pour le risque c'est-à-dire son niveau d'acceptation du risque ou niveau de tolérance du risque (Renard, 2006 :137). Le management doit tout d'abord se fixer des objectifs en dehors des événements susceptibles de venir les perturber. Ces objectifs sont de quatre types : stratégiques, opérationnels, liés au reporting et à l'adéquation avec la réglementation.

1.4.3 L'identification des événements (Event Identification)

Les événements internes et externes susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs d'une organisation doivent être identifiés en faisant la distinction entre risques (événements négatifs) et opportunités (événements positifs). Les opportunités sont prises en compte lors de l'élaboration de la stratégie ou au cours du processus de fixation des objectifs. Les risques sont les risques inhérents (ou spécifiques) par opposition au risque de contrôle interne et au risque d'audit (wikipedia, 2010).

1.4.4 L'évaluation des risques (Risk Assessment)

Selon Mc Namee (1996:3), «the risk assessment is the consideration of the probable material effects of uncertain events. In other words, risk assessment is the identification, measurement, and prorization of risks».

En effet chacun est quotidiennement soumis à un certain nombre de risque à savoir : risques mineurs dits «acceptables» et risques majeures dits «inacceptables». Pour faire échec à ces risques majeurs il faut prendre un certain nombre de dispositions. Il s'agit de tendre un filet. Ce filet c'est précisément le contrôle interne, relatif dans ses effets puisque sélectif et conçu comme une fin car élaboré en fonction des risques pré-identifiés. Or, comment prétendre tricoter habilement les mailles du filet sans connaître avec précision les risques auxquels elles doivent faire échec ? C'est dire à quel point la connaissance des risques est indispensable et concerne tous les acteurs de l'organisation. Selon Pigé (2007:44), « la pertinence d'un contrôle se mesure au degré de couverture, ou de détection du risque d'erreur pour lequel il est défini ».

1.4.5 La réponse aux risques (risk reponse)

Le management définit des solutions permettant de faire face aux risques. Ses solutions sont appelées réponses ou traitement des risques. Ces réponses peuvent être classées dans les quatre catégories suivantes : l'évitement, la réduction, la mutualisation ou l'acceptation du risque. Pour ce faire le management élabore un ensemble de mesures

permettant de mettre en adéquation le niveau des risques avec le seuil de tolérance et l'appétence pour le risque de l'organisation (Renard, 2005 :40).

1.4.6 Les dispositifs du contrôle interne (Control Activities)

Ce sont les dispositifs «spécifiques» de chacun ou les activités de contrôle, qui doivent permettre de gérer l'activité dans le respect des objectifs généraux du contrôle interne.

Ce sixième étage du cube du COSO apporte un message complémentaire au précédent : de même que chacun doit identifier ses risques surtout de fraude, chacun doit également définir les moyens précis à mettre en œuvre pour y faire face. Selon Bartsiotas (2006 :3), « prévenir la fraude suppose de comprendre non seulement ce qui motive les acteurs mais également ce qui provoque la fraude afin de pouvoir mettre les outils pour y remédier ». On sait bien que ces dispositifs sont en nombres infinis. Ils constituent un ensemble complexe variant selon les individus, les activités, les organisations... c'est pourquoi il est nécessaire de les mettre dans un certain ordre. C'est le cadre de maîtrise. On distingue traditionnellement six (6) familles de regroupement possible et qui ont cette vertu de donner à l'ensemble une cohérence qui permet de progresser dans la maîtrise des risques. Ce sont :

- «**les objectifs** : toute activité doit avoir des objectifs spécifiques (quantitatifs et/ou qualitatifs). C'est à partir de là que l'on peut définir les moyens à mettre en œuvre pour les atteindre ;
- **les moyens** : la cohérence entre les objectifs et les moyens ici doit être très visible ;
- **le système d'information** : il doit constituer l'élément où se retrouve tout ce qui est nécessaire à la mesure de la réalisation des objectifs. Et parmi ces données indispensables à un bon contrôle interne il y'a le contrôle de gestion ;
- **l'organisation** : elle permet d'assurer le bon fonctionnement des moyens mis en œuvre. On regroupe sous cette rubrique la description des relations de pouvoir et les délégations, la définition du contenu de chaque poste et les limites des pouvoirs de chacun ;

- **les méthodes et procédures** : il s'agit de bien exécuter les tâches précédemment définies ;
- **la supervision** : c'est l'ensemble des règles définies par le manager pour vérifier le travail qui incombe à chacun à tous les niveaux de la hiérarchie. Il s'agit d'un contrôle de premier niveau» (Renard, 2005 :40).

1.4.7 L'information et la communication (Information & Communication)

C'est la charpente du cube du COSO. Dans une organisation les éléments disparates du contrôle interne de chacun doivent pouvoir jouer leur rôle avec souplesse et pour ce faire doivent être connus de tous ceux qui directement ou indirectement auront à les mettre en œuvre ou à les rencontrer. La transparence doit donc être la règle. Les informations utiles sont identifiées, collectées, et communiquées sous un format et dans des délais permettant aux collaborateurs d'assumer leurs responsabilités. Plus globalement, la communication doit circuler verticalement et transversalement au sein de l'organisation de façon efficace. Tout ce qui nuit à une communication de qualité nuit à l'entité toute entière puisqu'il empêche une lisibilité convenable des risques.

Il existe un huitième élément, le pilotage, qui constitue la base du cube (Renard, 2006 :145).

1.4.8 Le pilotage (Monitoring)

Le contrôle interne ne saurait être un ensemble de mesures livré à lui-même, comme un avion sans pilote suivant à l'aveugle une direction prédéterminée, ou pire encore sans direction définie. Il doit toujours y avoir un responsable qui, en permanence, adapte, corrige, rectifie et améliore.

Le pilote est celui qui à chaque niveau de responsabilité a en charge, des activités définies à propos desquelles il doit rendre compte. Il y a donc autant de pilotes que de responsables, chacun gérant son propre contrôle interne. Mais ce n'est pas pour autant

un ensemble disparate. Il y a au sommet de la hiérarchie le «pilote des pilotes», celui dont tout procède. C'est pourquoi on peut parler d'un système de contrôle interne. Dans certaines organisations, on prévoit même un coordonnateur pour assurer la bonne cohésion de l'ensemble. Mais ceci ne saurait faire oublier que chacun doit s'approprier son propre contrôle interne ce qui n'est qu'une façon de rappeler que chacun est payé pour gérer convenablement les affaires dont il a la charge (Renard, 2006 :145).

Il y a une seconde idée dans ce huitième élément du COSO 2 : piloter c'est également s'adapter en permanence. Nous sommes dans un monde où tout change y compris les risques. C'est pourquoi sans attendre la venue des spécialistes que sont les auditeurs internes ou externes, chaque responsable doit se prendre en main pour réaliser les adaptations nécessaires. Pour atteindre ce but, se sont développées et affinées des techniques spécifiques d'appréciation du contrôle interne. Il s'agit du self audit et de l'auto évaluation.

Conclusion

On perçoit bien à quel point l'ancienne acceptation du contrôle interne a pu ainsi être élargie pour répondre à des besoins nés de l'évolution économique.

Concept perfectible dans ses méthodes et ses outils, il est sans doute le ciment des différents moyens utilisés à ce jour pour assister le management dans ses tâches et ses responsabilités. De nombreuses études et recherches vont dans cette direction : rapprochement avec les démarches qualités, implication dans le gouvernement d'entreprise, etc. Le COSO 2 prend en compte la notion du risque afin d'apporter les réponses absentes au travers du COSO1. Le contrôle interne manifeste, alors, sa permanence et son actualité

Partant de là, comment évaluer le contrôle d'une entreprise et quelles sont les bonnes pratiques en matière de management des risques ? Tel sera l'objet de notre deuxième chapitre.

Chapitre 2 : Evaluation du contrôle interne et management des risques

Dans ce chapitre, nous allons réfléchir à la manière selon laquelle il convient d'évaluer le contrôle interne dans la perspective de minimiser les risques. Etant donné que le COSO 2 met en évidence les risques, et que l'évaluation du contrôle comprend l'identification des risques, nous montrerons les mesures à prendre pour la gestion des risques.

2.1 L'approche classique d'audit

Dans le passé, l'auditeur financier commençait directement par les comptes pour vérifier toutes les pièces comptables et n'accordait pas ou peu d'importance à la compréhension de l'activité de l'entité, à ses systèmes de traitement de l'information comptable et à son contrôle interne. Cette approche est dénommée l'approche classique.

Suivant cette approche les documents de synthèse (bilan, compte de résultats) constituent le point de départ de l'audit (Pigé, 2007 :25).

Son mode opératoire consiste à réaliser un cycle inverse à celui de la mécanique de construction des états financiers. L'auditeur va des états financiers aux documents comptables ; il ne situe pas le problème de l'audit dans son ensemble, et se limite aux chiffres et aux documents.

Il s'intéresse alors, soit aux domaines qui représentent une part significative de l'activité reflétée par les comptes annuels, soit aux mouvements des états financiers qui présentent des variations significatives par comparaison avec ceux de l'exercice dernier ou par l'étude de l'évolution de certains ratios dans le temps.

L'approche classique comprend les étapes suivantes :

- prise de connaissance générale de l'entreprise ;
- revue globale des états financiers ;

- identification des cycles significatifs ;
- contrôle des cycles significatifs ;
- revue des postes du bilan et du compte de résultat qui ne font pas partie des cycles principaux ;
- rapport (wikipedia, 2010).

2.2 L'approche d'audit par les risques

Sous l'effet de l'accroissement de la taille des entreprises et du nombre de plus en plus important de pièces et documents comptables, la première évolution a consisté, pour les auditeurs, à chercher le moyen d'alléger le contrôle des comptes en accordant un rôle accru aux systèmes de contrôle interne. Ainsi a vu le jour l'approche d'audit par les risques.

Dans cette approche, l'estimation du risque d'audit doit se faire en début de mission d'audit. Si l'entreprise à auditer est de très petite taille, l'approche par les risques devient inutile, trop coûteuse en terme d'heures de travail, par rapport aux écritures comptables, transactions et procédures de contrôle interne à vérifier. Si l'entreprise est d'une taille importante, l'approche par les risques devient efficace, puisqu'elle vise mieux les zones de risques dans l'audit d'une entreprise et permet ainsi l'économie de coûts initialement inutiles (wikipedia, 2010).

L'objectif de l'auditeur dans l'approche d'audit par les risques est d'obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers ne contiennent pas d'anomalies significatives et que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs.

L'approche par les risques obéit à certaines étapes bien précises qui sont :

- la planification des travaux ;
- le contrôle interne (évaluation) ;
- l'obtention des éléments probants ;
- l'utilisation des travaux d'autres professionnels (éventuellement) ;
- la conclusion de l'audit et rapports (Noirot & al, 2009 :111).

2.2.1 Planification des travaux

Elle consiste à élaborer une stratégie générale et une approche détaillée concernant la nature, le calendrier et l'étendue de l'audit dans le but de réaliser l'audit efficacement et en temps voulu. Pour ce faire, l'auditeur doit:

- avoir une connaissance suffisante des activités de l'entité ;
- comprendre le système comptable et de contrôle interne ;
- évaluer le risque inhérent ;
- identifier les domaines et systèmes significatifs sur lesquels porteront l'évaluation du contrôle interne ;
- élaborer un plan d'audit (Noirot & al, 2009 :113).

2.2.2 Evaluation du contrôle interne

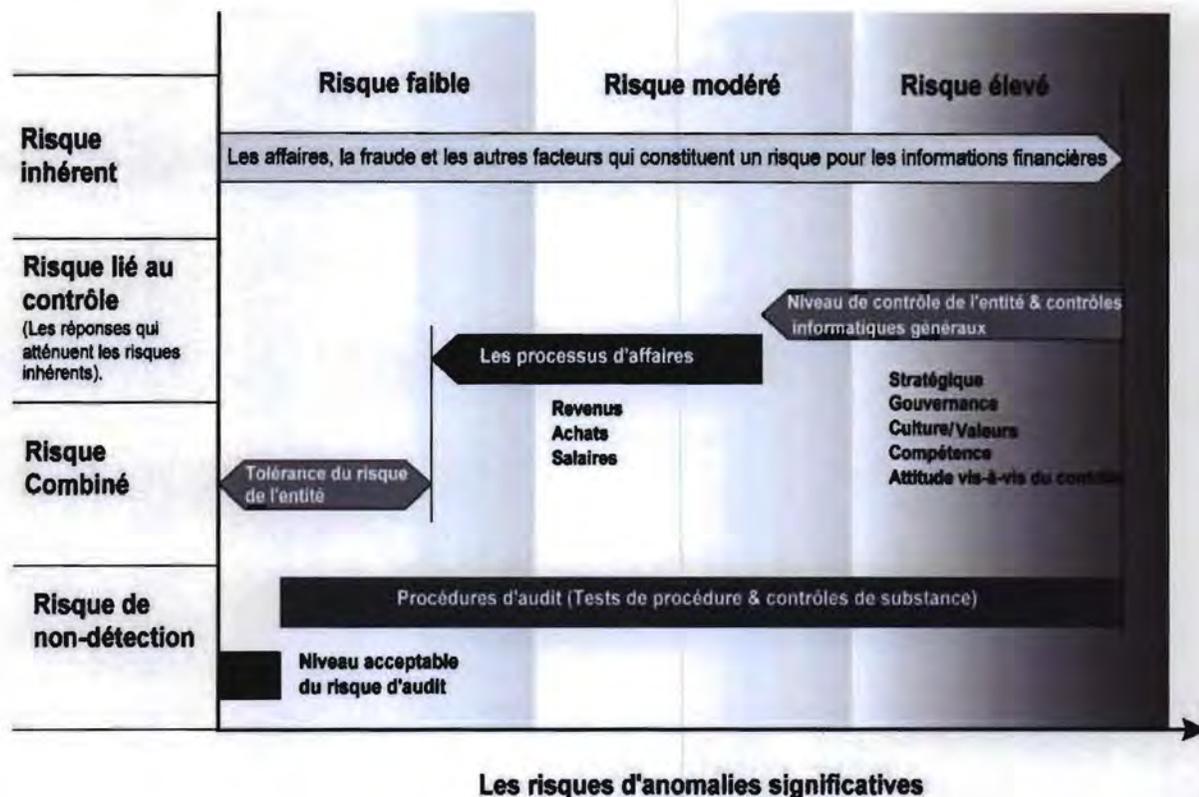
Selon l'ISA 400 (International Standards on Auditing), « le risque lié au contrôle est le risque qu'une erreur significative dans un solde de compte ou qu'une catégorie de transactions, isolée ou cumulée à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, ne soit ni prévenue ou détectée, et corrigée en temps voulu par les systèmes comptables et de contrôle interne » (IFACI, 2010).

Afin de minimiser ce risque et par conséquent le risque d'audit, l'auditeur doit procéder à l'évaluation de l'efficacité des systèmes comptables et financiers du contrôle interne de l'entité en termes de prévention ou de détection et de correction des anomalies significatives.

Cette évaluation doit permettre de faire ressortir les risques faibles, les risques moyens et les risques modérés qui devront être mis en relation avec les risques inhérents, les risques de non détection et les risques liés aux contrôles (Madess & al, 2009 :168). Il y a des interdépendances entre les risques.

Les interdépendances des risques peuvent être schématisées comme suit :

Figure 2 : les interdépendances entre les composantes des risques d'audit



Source : Sfayhi (2007 :47)

2.2.3 Obtention d'éléments probants

Selon l'ISA 500 : « L'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats pour parvenir à des conclusions raisonnables sur lesquelles fonder son opinion. » (IFACI, 2010)

Les éléments probants désignent les informations obtenues par l'auditeur pour aboutir à des conclusions sur lesquelles son opinion est fondée. Ces informations sont constituées de documents justificatifs et de documents comptables supportant les états financiers et qui corroborent des informations provenant d'autres sources.

Ils sont obtenus à partir d'une combinaison adéquate de tests de procédures et de contrôles substantifs. Dans certaines circonstances, ils peuvent provenir exclusivement des contrôles substantifs.

Les "contrôles substantifs" désignent les procédures visant à obtenir des éléments probants afin de détecter des anomalies significatives dans les états financiers. Ils sont de deux types :

- les contrôles portant sur le détail des opérations et des soldes ;
- les procédures analytiques.

Les procédures d'évaluation des risques fournissent les éléments probants nécessaires pour appuyer l'évaluation des risques au niveau des états financiers et des assertions.

Toutefois, ces éléments probants ne suffisent pas. Lors de la phase de réponse aux risques d'audit, les éléments de preuve obtenus seront complétés par des procédures complémentaires d'audit (de manière à répondre aux risques identifiés) tels que les tests de procédures et/ou les contrôles de substance. Dans le cas où les procédures complémentaires (tels que les contrôles de substance ou les tests de procédures) sont efficaces, elles peuvent être mises en œuvre simultanément avec les procédures d'évaluation des risques (Hamzaoui, 2008 : 159).

2.2.4 Utilisation des travaux d'autres professionnels

L'auditeur doit toujours s'imprégner des travaux de ses prédécesseurs afin de s'assurer que les recommandations contenues dans leur rapport ont été mises en pratique au cas contraire, il doit le mentionner dans son rapport afin de pouvoir attirer la vigilance des responsables d'entreprises (Madess & al, 2009 :202).

2.2.5 Conclusion de l'audit et rapport

Toute mission commencée doit être sanctionnée d'un rapport relatant les points d'ombre recensés et les mesures adéquates pour pouvoir faire face à ses zones d'ombres.

2.3 Evaluation du contrôle interne

Plusieurs méthodes existent pour l'évaluation du contrôle interne. Nous en rappellerons quelques unes d'entre elles.

2.3.1 La règle de l'approximation

Cette méthode est très ancienne. Elle consistait à l'aide des différents constats faits par les auditeurs internes et le chef de mission, à porter un jugement global en indiquant que :

- le contrôle interne est adapté ;
- le contrôle interne est insuffisant ;
- le contrôle interne présente des lacunes graves (Renard, 2006 :301).

2.3.2 La méthode subjective

Elle s'inspire de la première méthode mais y ajoute des composantes pour l'appréciation du contrôle telles que :

- les conditions générales pour un bon contrôle interne ;
- le cadre de maîtrise de l'activité.

Ainsi à l'aide d'un tableau retraçant les missions réalisées dans chaque service, une cotation de 1 à 5 ou de 1 à 10 permettra d'apprécier entre autres que :

- «- l'environnement interne n'est pas bon ;
- les procédures existent et sont bien appliquées ;
- l'organisation présente des lacunes ;

- la supervision est inexistante, etc.)) (Renard, 2006 :302).

Le tableau se présente comme suit :

Tableau 1 : tableau d'évaluation par la méthode subjective

Missions	Conditions du contrôle interne					Contrôle interne de l'activité					
	Pilotage	Environnement Interne	Communication	Communication	Politique de risques	Objectifs	Moyens	Système d'Informati	Procédures	Organisation	Supervision
1											
2											
3											
4											
5											
-											
-											
Totaux											

Sources : (Renard, 2006 :302).

2.3.3 La méthode objective

Cette méthode découle de la limitation du champ d'application de la méthode subjective. L'outil développé à cette fin est une grille d'appréciation du contrôle qui exige un long travail mais devient, lorsqu'elle est achevée un remarquable et redoutable

moyen aux mains des auditeurs internes pour l'appréciation du contrôle interne (Ahouangansi, 2006 : 218).

Elle se fait en deux étapes qui sont :

- la conception ;
- les pondérations.

2.3.3.1 La conception

Elle consiste à dresser une situation parfaite et à exposer le risque qui peut en découler. A ce risque (appelé Risque Maximum Possible «RMP»), une cotation sera affectée. Un niveau intermédiaire va se situer entre ces deux extrêmes (situation parfaite et risque maximum possible) et va recenser tous les risques que peuvent contenir la survenance du risque maximal possible (Renard, 2006 :303).

2.3.3.2 La pondération

Elle se fait suivant deux étapes :

- la micro-pondération correspondant à la prise en compte du tableau de risques ;
- la macro-pondération qui prend en compte le plan d'audit.

2.3.4 La méthode orthodoxe

Cette méthode est utilisée pour l'évaluation des procédures. Elle consiste en :

- la compréhension de l'entité : il faut se saisir (s'imprégner) des procédures mises en place ;

- la prise en considération de risque de fraude : cela passe par une réalisation des tests de conformité par rapport aux procédures en place ;
- le lien entre objectifs et contrôle mis en place : ici nous pouvons parler de l'évaluation préliminaire du contrôle interne ;
- l'identification des risques : cela passe par des tests de permanence ;
- la réponse aux risques identifiés : cette réponse permet d'aboutir à l'évaluation définitive du contrôle interne ;
- la formulation de recommandations : cela permet d'appliquer des mesures correctives aux risques identifiés (Pigé, 2007 :56).

2.3.5 Les autres méthodes

Nous avons le Self-audit et l'auto-évaluation. Ces méthodes s'appuient sur la norme 2120.A1 et 2120.A2 (Renard, 2006 :303).

2.4 Les tests et outils d'évaluation

L'appréciation du contrôle interne s'effectue par le biais de divers tests pour lesquels il est nécessaire de disposer d'outils appropriés pour réaliser une évaluation fiable.

Nous distinguons différents types de tests :

- le test de conformité ;
- le test de permanence.

Les différents outils à prendre en compte :

- les outils d'interrogation ;
- les outils de description (Renard, 2006 :318).

2.4.1 Les tests

Ils permettent de vérifier que le dispositif de contrôle interne respecte les procédures décrites ainsi que la réalité des points forts apparents du dispositif.

- Le test de conformité

Aussi appelé test d'existence, il permet de faire un rapprochement entre les procédures décrites et ce qui est fait en réalité.

Ce test nous donne ainsi une assurance quant à la description correcte du système, (Obert, 2000 : 69). Selon Pigé (2007 :86), les tests de conformité permettent de valider ou d'infirmer les forces relevées dans la description des procédures de contrôle interne.

- Le test de permanence

Aussi appelé «test de validation» ou «test substantifique» lorsqu'il concerne les produits car traduit de l'anglais «substantive tests», (Pigé ; 2007 : 86), il permet à partir d'un échantillon de vérifier que les points forts recensés sont incontestables.

2.4.2 Les outils

Les outils d'évaluation sont classés en deux catégories :

- les outils d'interrogation (les sondages statistiques ou échantillonnages, les interviews, les outils informatiques et les vérifications, analyses et rapprochements divers (Renard, 2006 :333);
- les outils de description (l'observation physique, la narration, l'organigramme fonctionnel, la grille de séparation des tâches, le diagramme de circulation et la piste d'audit (Renard, 2006 :333).

2.4.2.1 Les outils d'interrogation

Ils sont au nombre de quatre : les sondages statistiques, l'interview, les outils informatiques, les vérifications, analyses et rapprochements divers.

- **les sondages statistiques ou échantillonnage**

«L'échantillonnage consiste à prélever une fraction limitée d'individus dans une population, en vue d'obtenir des informations statistiques sur cette population» (Souvay, 2002 :13). C'est donc un outil qui permet à l'auditeur de se faire une opinion général sur le contrôle interne.

- **l'interview**

L'interview est un outil qui permet à l'auditeur d'échanger avec l'audité afin de mieux comprendre certains aspects qui lui sont flou. L'interview ne s'aurait être en aucun cas un interrogatoire (Renard, 2006 :325).

- **les outils informatiques**

Ce sont des outils qui permettent à l'auditeur d'avoir une connaissance du contrôle interne de l'entreprise auditée. Il peut s'agit entre autres de logiciels de dessin, de tableurs, de gestionnaires de base de données (Renard, 2006 :332).

- **les vérifications, analyses et rapprochements divers**

Ce sont d'autres outils utilisés par l'auditeur toujours dans le but d'apprécier le contrôle interne (Renard, 2006 :336).

2.4.2.2 Les outils de description

Il existe six (6) différentes méthodes permettant de décrire le dispositif de contrôle interne : l'observation, la narration, l'organigramme, la grille de séparation des tâches, le diagramme de circulation et la piste d'audit (Renard, 2006 :318).

- **L'observation**

Elle peut être participante ou non participante. Elle est participante lorsque le chercheur ne notifie pas aux sujets observés son rôle de chercheur ou une participation à un degré moindre. Elle est non participante lorsque le chercheur écoute sans rien dire et prend des notes afin de les analyser (Renard, 2006 :341).

- **La narration**

Elle se présente sous deux (2) angles à savoir :

- la narration par l'audité : l'auditeur décrit les procédures en place après avoir écouté l'audité. Il va au cours d'un ou de plusieurs entretiens demander à ses interlocuteurs (membre du personnel) de lui décrire le système en place dans l'entreprise (Obert ; 2000 :61)
- la narration écrite ou la narration par l'auditeur : l'auditeur effectue une description écrite des systèmes en place à partir des entretiens, observations physiques, constats, conclusion de test (Renard, 2006 : 331).

- **L'organigramme**

Il permet de relever les cumuls de fonctions et aussi de savoir à partir de la représentation les mauvais rattachements hiérarchiques (Ahouangansi, 2006 :220).

- **La grille d'analyse des tâches**

Elle permet de pouvoir distinguer les tâches compatibles de celles qui sont incompatibles. C'est un tableau à double entrée permettant une lisibilité des tâches (Ahouangansi, 2006 :220).

- **Le diagramme de circulation**

Le diagramme de circulation encore appelé flow chart permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions de l'entreprise ; depuis leurs origines jusqu'à leurs archivages (Ahouangansi, 2006 :220).

- **La piste d'audit**

C'est l'ensemble de données relatives aux opérations d'un système permettant la reconstitution et la vérification des séquences d'évènements ayant mené à un résultat déterminé (Renard, 2006 :340).

2.5 Management des risques

«Le processus de contrôle s'apparente à un cercle vertueux où la cartographie des processus apporte aux parties prenantes de la clarté sur leur organisation : elle structure ainsi l'identification et l'évaluation des risques. A partir de là, on peut identifier et mettre en place les contrôles qui aideront à maîtriser ces risques» (contrôle- interne, 2009).

2.5.1 Définition du management des risques

Le management des risques traite des risques et des opportunités ayant une incidence sur la création ou la préservation de la valeur. Selon Veret (2001 :20) «le risk management est un processus méthodique et systématique, répétitif et itératif pour préparer les décisions les mieux adaptées à la gestion des risques de l'entreprise en

tenant compte de l'environnement». Le COSO 2 abonde dans le même ordre d'idée mais insiste plus sur les acteurs, la prise en compte de la stratégie et des objectifs de l'organisation. Selon le COSO 2, «Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation» (COSO : 2005).

2.5.2 Contrôle interne, identification et mesure à prendre face aux risques

Le contrôle interne utilise une démarche propre à l'audit. C'est donc cette démarche qui nous servira à identifier les risques. L'identification des risques nous permet de mesurer l'efficacité du contrôle interne qui est appliquée dans l'organisation.

Pour gérer les risques il faut :

- « inventorier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;
- permettre à la Direction Générale en collaboration avec le Risk Manager d'élaborer une politique de maîtrise des risques qui va s'imposer aux :
 - responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne ;
 - auditeurs internes pour élaborer un plan d'audit c'est à dire fixer les priorités» (Renard, 2006 :140).

2.6 Le traitement des risques

Selon Faudrat (2002 :6), consultant en business control, « les règles d'or de maîtrise des risques concernent tous les aspects de la vie d'une entreprise ». Le traitement des risques résulte donc d'une méthodologie bien structurée. Elle commence d'abord par le recensement des risques globaux. Ces derniers sont ensuite scindés en des risques spécifiques.

La sommation des risques spécifiques permet d'avoir une idée des risques globaux sur une division/ un département/ une direction en question, en matière de risques.

Le traitement des risques se résume donc en trois (3) phases matérialisées par ce schéma ci après :

Figure 3 : schéma de traitement des risques



Source : PROTIVITI (2006 :12)

2.6.1 Nécessité d'avoir un risque manager

Selon l'Enterprise Risk Management-Integrated Framework du Comité des organisations de tutelle de la commission Treadway (2005 :20), « le rôle du directeur de gestion du risque consiste à travailler avec d'autres directeurs pour établir une gestion

efficace du risque, surveiller l'évolution et assister les autres directeurs dans leurs rapports sur les informations pertinentes relatives au risque à travers l'organisation»).

2.6.2 Champs d'intervention de l'ERM

Le "Risque" est un triptyque:

- événement, circonstance, incidence ;
- objectif compromis ;
- mode de fonctionnement (Ville, 2004 :3).

Ce triptyque se traduit par la possibilité que la combinaison d'un événement (ou circonstance) et d'un mode de fonctionnement (ou facteur organisationnel) compromettent l'atteinte d'un objectif.

Le management d'un risque par l'ERM consiste alors à mettre en place aux trois (3) moments : avant, pendant et après les mesures visant à :

- «empêcher le risque de se matérialiser : "prévention" ;
- s'apercevoir que malgré cela il est advenu : "détection" ;
- limiter ses conséquences : "protection"» (Ville, 2004 :3).

C'est en effet le plus souvent à chacun de ces trois (3) moments qu'il faut agir, un seul suffit rarement.

Par exemple, le risque d'impayés sera réduit par des enquêtes de solvabilité (et l'utilisation d'une liste rouge), mais pas supprimé car cela nécessiterait d'être outrageusement prudent à ce stade ; il faudrait ensuite surveiller le paiement des factures (balance par antériorité par exemple) et enfin prendre les mesures de réduction du compte clients : relances de plus en plus sévères, contentieux, mise sur liste rouge.

«Le risque et son management se composent donc de :

-un triptyque logique (les 3C) : circonstance + cause \implies conséquence » (Ville, 2004 :3).

2.6.3 Bonne pratique en matière de gestion des risques d'entreprise

Plusieurs référentiels existent en matière de gestion des risques. Aucune loi ou règlement ne fait obligation d'utiliser un référentiel bien déterminé encore moins l'application de COSO. Selon Hamzaoui (2005 : 86), plusieurs façons de maintenir le risque d'entreprise à un niveau acceptable existe en cas d'absence d'ERM à savoir :

- « l'acceptation consciente et objective des risques en tenant compte de la tolérance du risque ;
- le transfert de ces risques à d'autres parties prenantes (par exemple aux fournisseurs ou aux assureurs) ;
- la mise en place des procédures et de politiques appropriées de contrôle interne ;
- le refus de s'engager dans une activité à risque trop important».

2.7 Les limites du contrôle interne dans le management des risques

Le contrôle interne n'est pas forcément efficace, ni apte à identifier tous les risques. En effet il présente souvent des lacunes qui exposent l'entité à des risques tels que :

- «l'élaboration de différentes procédures de contrôle par cycle sans tenir suffisamment compte des objectifs, des stratégies et des risques associés ;
- des procédures insuffisamment documentées ou communiquées aux personnels;
- la méconnaissance de certains contrôles automatisés qui facilitent la supervision de contrôle ;
- l'application inconstante des contrôles intégrés dans les procédures» (Hamzaoui, 2005 : 85).

Conclusion

Le contrôle interne tout comme la gestion du risque n'est pas une fin en soit. Il sert à soutenir le fonctionnement de l'entité et à assurer une activité respectueuse du droit, efficace et efficiente.

Les limites inhérentes à tout contrôle interne peuvent résulter d'un jugement défaillant exercé lors des prises de décision, de la nécessité d'étudier le rapport coût/ efficacité avant la mise en place des contrôles ou du dysfonctionnement provoqué par une défaillance humaine ou technique.

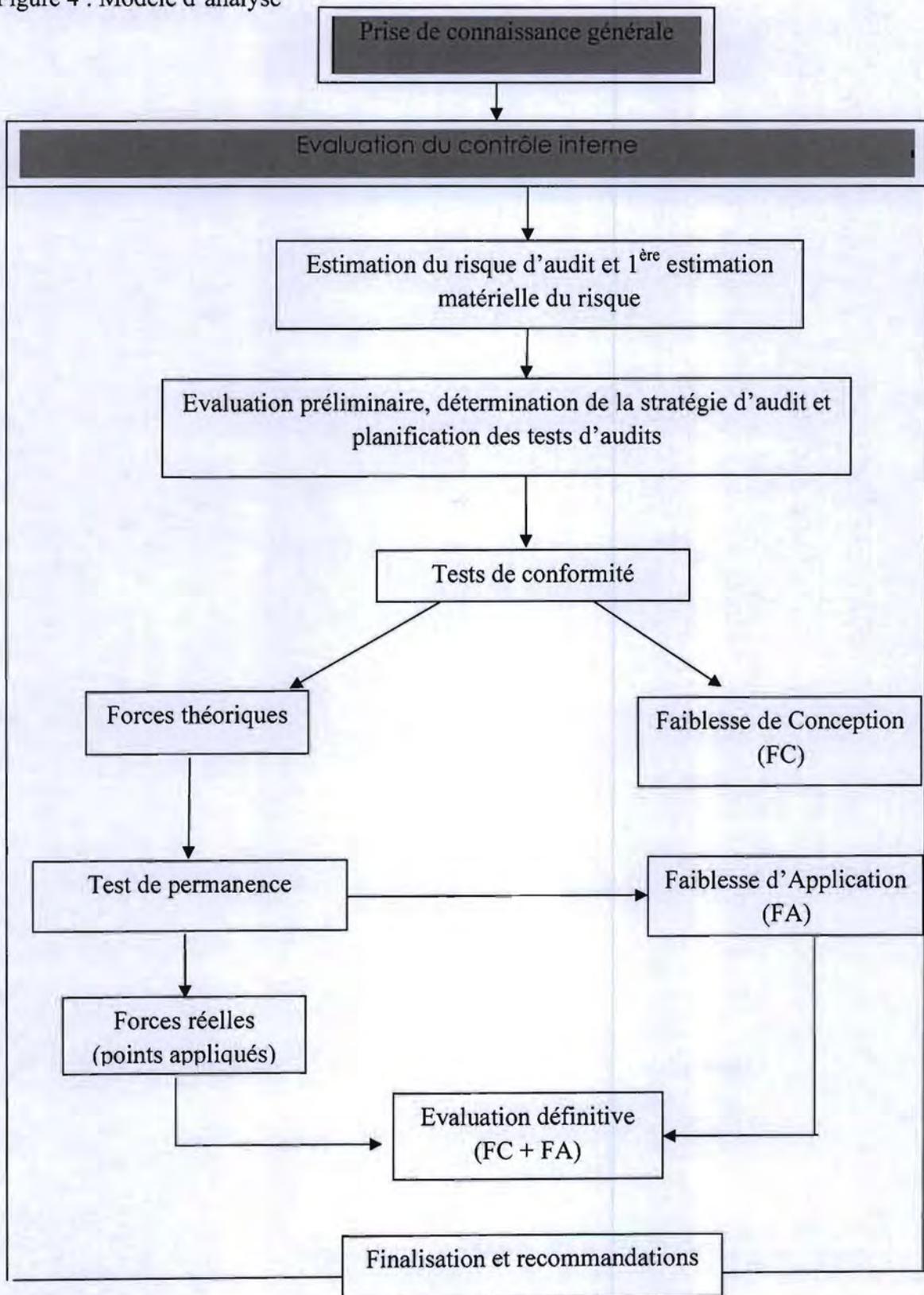
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

Nous présenterons ici la méthodologie adoptée pour notre évaluation du contrôle interne ainsi que le modèle d'analyse sur lequel nous avons bâti notre étude.

3.1 Modèle d'analyse

Le schéma d'évaluation utilisé sera notre modèle d'analyse et se présente comme suit :

Figure 4 : Modèle d'analyse



Source adaptée : Diallo(2004) et Pigé (2007 :28)

3.2 Méthodologie d'évaluation

Notre méthodologie se limitera à deux étapes à savoir :

- la phase de prise de connaissance des procédures ;
- la phase d'évaluation du contrôle interne.

3.2.1 La phase de prise de connaissance des procédures

C'est la phase de compréhension de l'entité. Elle permet de s'informer des diverses pratiques au sein de l'entreprise ; on pourra distinguer les bonnes pratiques en vigueur et les limites du système de contrôles. Cela se fait à travers : les sources internet, la revue interne de l'entreprise, les statuts et règlements intérieurs... c'est toute cette littérature qui nous donne un aperçu général de l'entité.

Il n'y a pas d'évaluation de contrôle interne fiable sans cette phase. (contrôle-interne, 2009)

3.2.2 La phase d'évaluation du contrôle interne

Cette phase a deux (2) volets :

- la phase des interviews : elle a été réalisée principalement avec les responsables de division, les chefs de service et aussi les agents commis à des tâches bien déterminées. Ces interviews narratives nous ont permis de déceler quelques forces et faiblesses qui seront décrites dans la deuxième partie,
- la phase de questionnaire : dans cette phase, il s'agit de corroborer les dires des responsables. En effet nous avons élaboré un questionnaire que nous avons administré à deux (2) personnes de chaque service/ division.

De plus cette phase nous a permis de savoir si la mission assignée à chaque division/ service/ comme définie dans la décision N° 000066 PAD/DFC/DG du 31 Août 2005

portant organisation et attributions de la Direction Financière et Comptable est mise en application.

Des tests de conformité ont été réalisés pour nous assurer de la présence des éléments du cube du COSO 2. Quant aux tests de permanence, ils nous ont permis de tester les forces apparentes du dispositif et les faiblesses potentielles.

Il ressort de cette étude la formulation de recommandations pour une amélioration du contrôle interne.

3.3 Les techniques et outil de collecte de données

Il s'agit ici de montrer les étapes, les objectifs et l'utilisation des outils.

Tableau 2 : tableau des techniques de collecte de données

Etapes	Objectifs	Utilisation des outils
1- Prise de connaissance générale de l'entité et de ses activités	Identifier et comprendre les faits, opérations et pratiques de l'entité	-Interview ; -Description narrative ; -Narration écrite ; Cela se fera avec les chefs de services.
2-Test de conformité	S'assurer de l'applicabilité des procédures existantes	-Questionnaires administrés au chef de service et à un agent du service.
3-Evaluation préliminaire	Identifier des premières forces et faiblesses	Permet de recenser les forces apparentes et les faiblesses de conception.
4-Test de permanence	Identifier les forces réelles et faiblesses d'application	-rapprochement ; -vérification ; -observation physique ; Cette étape est la suite logique de notre constat préliminaire des tests de conformité.
5-Evaluation définitive	Voir l'incidence des faiblesses sur le contrôle interne	-observation physique : Pour s'assurer que la réponse apportée satisfait l'anomalie décelée.
6-Recommandations	Améliorer le contrôle interne pour une minimisation des risques	Production de rapport.

Source : nous même

Conclusion

A travers ce modèle d'analyse, nous procéderons à une évaluation du contrôle interne de la DFC. En effet, les tests de conformité vont être réalisés avec les chefs de services ou de divisions. Quant aux tests de permanence, ils seront réalisés avec un agent du service ou de la division concernée afin de pouvoir confronter les propos des chefs de service ou de divisions. Cela va nous permettre d'améliorer le contrôle interne au travers des recommandations.

Conclusion de la première partie

Cette première partie à consister à l'aide de certains auteurs à décrire les éléments d'un bon contrôle interne.

Après avoir pris comme référence les éléments du cube du COSO 2, nous avons décrit chacun de ses éléments. Ensuite nous avons procédé à une évaluation du contrôle interne et management des risques puis avons proposé un modèle d'évaluation de notre entité sans toute fois manquer de présenter notre modèle d'analyse.

La deuxième partie de notre travail sera consacrée à une présentation de notre entité et à une évaluation de la DFC. La présentation des recommandations constituera la dernière étape de notre mémoire.

DEUXIEME PARTIE
DE L'EFFICACITE DU CONTROLE
INTERNE DE LA DIRECTION
FINANCIERE ET COMPTABLE DU
SECTEUR AUTONOME DE DAKAR

Introduction de la 2^{ième} partie

Dans la perspective de se hisser au rang des premiers ports Africains, le Port Autonome de Dakar a effectué plusieurs travaux qui ont nécessité d'importants moyens financiers.

La DFC du PAD a mis en place plusieurs services afin de s'assurer de la fiabilité de son système de contrôle interne, pour une meilleure rentabilité des investissements réalisés. Face à cette préoccupation, nous voulons nous assurer de l'efficacité du contrôle interne de cette Direction.

Les chapitres qui suivront vont nous permettre, dans un premier temps, de présenter l'entité qu'est le Port, de faire l'évaluation du contrôle interne de la DFC dans un second temps et de terminer par des recommandations sur le contrôle interne de cette Direction.

Chapitre 4 : Présentation de l'entité

Ce chapitre sera consacré à la présentation du Port autonome de Dakar (PAD) à savoir : ses missions, ses objectifs, ses activités...

L'histoire du Port de Dakar est très liée à celle de l'île de Gorée située aux environs. La baie de Gorée était, en effet, utilisée depuis fort longtemps par les navigants telles que l'attestent les traces de mouillage datant de 1354 des marins Dieppois de Normandie (France). Gorée elle-même fut occupée pour la première fois par les hollandais en 1588, mais durant tout le 18^{ième} siècle, l'île fut l'objet de plusieurs convoitises notamment entre Anglais et Français à cause de son caractère insulaire et des facilités de sa défense.

4.1 Quelques dates importantes

- 1910 – 1939

- réalisation des dessertes routières et ferroviaires du Port ;
- construction de hangars électrification ;
- construction de mûles supplémentaires 5, 6, 8 et achat de grues et de remorqueurs ;
- réalisation de travaux de dragage ;
- construction de hangars sur les mûles 2 et 3 ;
- réalisation travaux de dragage.

- Après 1945

- 1947-1951 : construction du mûle 4 ;
- 1954 : construction du wharf pétrolier ;
- 1962- 1972: construction d'un premier et deuxième quai de pêche ;
- 1980 : construction d'un mûle de pêche et approfondissement du Mûle 1 (façade ouest) pour pouvoir accueillir des navires porte-conteneurs en attendant la construction d'un terminal ;
- 1985-1987 : construction du Terminal à conteneurs avec 2 postes à quai ;

- 1998-2004 : extension du Terminal A Conteneurs (TAC 2), construction de la Route de contournement Nord et du carrefour giratoire de Bel-Air entre.

4.2 Les missions du PAD

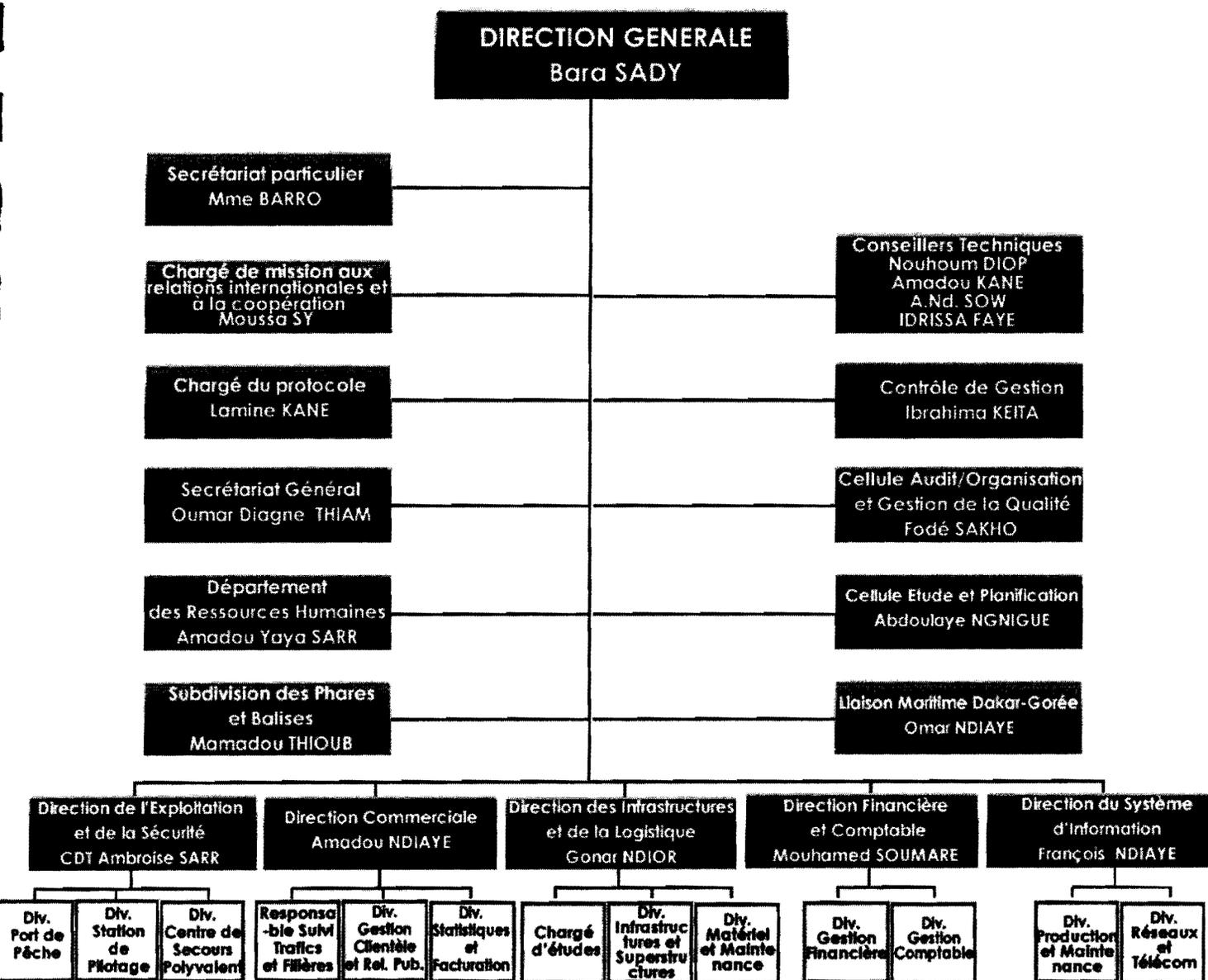
La mission assignée au Port Autonome de Dakar est présentée dans son article 4 portant organisation et attribution de la Direction Financière et Comptable du 18 aout1987 en ces termes : le PAD a pour rôle :

- 1- l'exploitation, l'entretien du port maritime et de ses dépendances, la gestion de son domaine mobilier et immobilier et l'exécution des travaux d'amélioration et d'extension de ses installations ;
- 2- la création ou acquisition et l'exploitation de tout fond ou établissement de même nature ;
- 3- la participation par tout moyen et sous quelque forme que ce soit à toute société créée ou à créer ;
- 4- et généralement la réalisation de toutes opérations commerciales, industrielles mobilières ou financières se rattachant directement ou indirectement définies dans le troisième point.

4.2.1 Organigramme du PAD

Pour réussir sa mission, le Directeur Général Monsieur Bara Sady, nommé depuis 2001 a mis en place plusieurs départements, cellules, directions...

Figure 5 : Organigramme du Port Autonome de Dakar



Source : Port Autonome de Dakar (2009)

Ainsi nous avons :

- le secrétariat particulier du Directeur Général ;
- les conseillers techniques ;
- le chargé du protocole ;

- le cabinet du Directeur Général :
 - le chargé de mission aux relations internationales et à la coopération ;
 - le secrétariat général ;
 - la cellule étude et planification ;
 - la cellule audit/ organisation et gestion de la qualité.

- les directions sectorielles :
 - la direction des infrastructures et de la logistique ;
 - la direction de l'exploitation et de la sécurité ;
 - la direction financière et comptable ;
 - la direction des systèmes d'information ;
 - la direction commerciale.

- les départements :
 - le département des ressources humaines ;
 - le département du contrôle de gestion.

- les services rattachés et communauté des acteurs portuaires :
 - la subdivision des phares et balises ;
 - la liaison maritime Dakar Gorée ;
 - le secrétariat général communauté des acteurs portuaires.

Notre réflexion sera portée sur les activités de la DFC.

4.2.2 Les services offerts par le PAD

Le port offre trois services à savoir :

- le service au navire qui comprend :
 - la météo ;
 - l'accès nautique et baliseur ;

- le pilotage ;
- le remorquage ;
- la réparation navale ;
- l'avitaillement (eau et électricité).

- le service à la marchandise :
 - la manutention ;
 - le stockage.

- le service de la sécurité et de la sûreté :
 - les intervenants ;
 - les dispositifs ;
 - les procédures.

4.3 La Direction Financière et Comptable

Les différents services de la DFC sont :

- le bureau administratif et comptable ;
- le service de la fiscalité ;
- le service des contrôles financiers et comptables ;
- la division de la gestion financière ;
- la division de la gestion comptable.

La DFC a pour mission de :

- veiller à l'application de la législation financière, comptable et fiscale applicable au port;
- définir et de mettre en œuvre une politique financière garantissant les équilibres essentiels du PAD à court, moyen et long terme;
- assurer la disponibilité d'une information financière et comptable fiable et régulière;
- veiller au strict respect de l'obligation d'établir les états financiers de l'entreprise dans les délais prescrits par la législation en vigueur;

- mettre en place un système de comptabilité analytique...

4.3.1 Le bureau administratif et financier

Placé sous le contrôle et l'autorité du Directeur financier et comptable, le bureau administratif et comptable est chargé de :

- assister le Directeur Financier et comptable dans le traitement des tâches administratives ;
- gérer la transmission et de l'archivage des éléments pertinent ;
- organiser le planning des réunions et rencontres du DFC ;
- transmettre les états financiers en interne et en externe ;
- rédiger les convocations de réunion et assurer leur transmission à la bonne date ;
- tenir le procès-verbal des réunions ;
- suivre les engagements budgétaires ;
- coordonner les commandes de fournitures de la DFC et assurer leur suivi jusqu'à la livraison.

4.3.2 Le service de la fiscalité

Placé sous le contrôle du Directeur Financier et Comptable, le Responsable chargé de la Fiscalité est chargé de :

- assurer le suivi de l'évolution et le respect des normes, règles et obligations fiscales ;
- préparer les déclarations, mensuelles de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) en rapport avec les services impliqués ;
- assurer le contrôle et la liquidation des avertissements fiscaux auprès des administrations émettrices ;
- alerter les responsables de l'entreprise sur les risques fiscaux pendants ;
- surveiller l'établissement et valider les attestations de précompte de la TVA ;
- contrôler et corriger les déclarations d'impôts sur les salaires en rapport avec le département des ressources humaines ;
- proposer des orientations et mesures de nature à minimiser les risques fiscaux ;
- veiller à l'instauration et à la pérennité d'un climat de confiance avec les administrations fiscales.

4.3.3 Le service des Contrôles Financiers et Comptables (CFC)

Sous l'autorité du DFC, le responsable chargé des contrôles financiers et comptables est chargé de :

- élaborer et assurer le suivi régulier d'un programme de contrôle de régularité des transactions au sein de la DFC ;
- contrôler la mise en application des recommandations (commissaires aux comptes, auditeurs...) ;
- effectuer des contrôles inopinés de caisses et dresser des constats ;
- veiller au respect des procédures en vigueur et informer la hiérarchie des faiblesses et dysfonctionnements constatés ;
- appuyer les divisions et services en ce qui concerne la correction des dysfonctionnements ;
- coordonner l'élaboration du budget de la Direction ;
- élaborer le tableau de bord de la Direction et suivre l'évolution des indicateurs de gestion ;
- participer activement à l'élaboration des états financiers et autres tâches d'analyses ;
- élaborer un rapport mensuel de suivi des activités de la DFC en rapport avec les divisions.

4.3.4 La Division de la Gestion Financière (DGF)

Elle regroupe :

- le Service Finance- Trésorerie ;
- le Service du Recouvrement.

4.3.4.1 Le service finances- trésorerie

Il regroupe :

- le Bureau de la Gestion de la Trésorerie (BGT): qui est chargé d'assurer le suivi au quotidien des opérations de trésorerie et édition des situations, coordonner et contrôler l'établissement des titres de paiement, superviser et contrôler les encaissements ;
- le Bureau Liquidation et Gestion des Caisses (BGC) d'assurer l'établissement des titres de paiement suivant les indicateurs de la trésorerie, coordonner la centralisation des recettes tirées de caisses et versement en banque, faire respecter les directives relatives à la gestion des caisses.

4.3.4.2 Le service du recouvrement

Sous l'autorité et le contrôle du chef de la Division Financière, le Chef du Service Recouvrement a pour missions de :

- participer à la définition d'une politique de recouvrement ;
- mettre en place les conditions d'un suivi pertinent des créances clients en rapport avec les services de la comptabilité et de la facturation ;
- organiser et programmer l'information en direction des clients ;
- rédiger et assurer l'acheminement des lettres de relances aux clients ;
- organiser l'affectation des portefeuilles suivant les orientations définies par la hiérarchie ;
- évaluer la performance des agents de recouvrement et tenir un tableau de bord organiser un système d'alerte des clients en difficultés et recueillir les informations facilitant l'analyse de leur solvabilité.

4.3.5 La Division de la Gestion Comptable (DGC)

La division de la gestion comptable comprend :

- le secrétariat ;
- l'assistant au chef de division ;
- le service de la comptabilité générale ;
- le service de la comptabilité auxiliaire qui comprend un sous service chargé des classements ;
- le responsable du projet de la comptabilité analytique.

4.3.5.1 Le secrétariat

Il est chargé de réceptionner les factures, de les enregistrer et les transmettre au niveau des différentes structures pour certification et d'en assurer le suivi. Il gère aussi les approvisionnements des fournitures de bureau.

4.3.5.2 L'assistant au chef de la division de la gestion comptable

Il est chargé de conduire les missions de fiabilité des comptes au sein de la comptabilité, du contrôle à un deuxième niveau des validations (procédures) autorisées par les différents chefs de services et agents pour les opérations d'inventaire et rédige souvent les rapports appelés rapports circonstanciels.

4.3.5.3 Le service de la comptabilité générale

Il comprend trois bureaux à savoir :

- le Bureau de Suivi des Immobilisations (BSI) ;
- le Bureau de Suivi des Opérations de Trésorerie (BOT) ;
- le Bureau de Suivi des Opérations Diverses (BOD).

- **Le Bureau de Suivi des Immobilisation (BSI)**

Toute immobilisation est appelée à se détériorer ainsi le BSI se charge de suivre les opérations relatives aux immobilisations en cours à savoir :

- un suivi comptable fiable et exhaustif de l'ensemble des immobilisations du PAD ;
- un suivi des mouvements et des inventaires périodiques ;

- une implication dans la tenue des dossiers d'immobilisations et rend compte de leur archivage.
- **Le Bureau de Suivi des Operations de Trésorerie (BOT)**

Il est chargé de :

- la transcription dans les comptes appropriés de toutes les opérations de caisse ;
- la comptabilisation tous les règlements effectués ;
- la supervision des rapprochements des comptes avec les banques et l'archivage des documents comptables.

- **Le Bureau de Suivi des Operations de Divers (BOD)**

Il est chargé de :

- assurer le suivi régulier, exhaustif et fiable de toute transaction qualifiée d'opération diverse ;
- rendre compte de la bonne comptabilisation des opérations diverses ;
- archiver tous les dossiers relatifs aux opérations diverses.

4.3.5.4 Le service de la comptabilité auxiliaire

La comptabilité auxiliaire se charge du pré-enregistrement de toutes les factures au niveau de son secrétariat ensuite les transmet à la fiscalité pour visa et précision sur le régime fiscal de l'opération. Elle se charge aussi d'une validation à un premier niveau.

Conformément à la décision N° 000066 PAD/DFC/DG du 31 Aout 2005 portant organisation et attributions de la Direction Financière et Comptable, le service de la comptabilité auxiliaire est chargé de:

- veiller à la comptabilisation régulière, fiable et à temps des opérations se rapportant aux comptes dits auxiliaires ;

- respecter et faire respecter les règles et principes comptables en vigueur ;
- valider les enregistrements comptables relatifs aux opérations auxiliaires ;
- tenir, organiser et analyser la comptes des fournisseurs ;
- établir les attestations de précompte en rapport avec la fiscalité ;
- organiser la transmission contre décharge des factures aux fins de certification ;
- s'assurer et contrôler la comptabilisation des éléments auxiliaires au personnel.

Il convient de préciser que la comptabilité analytique est toujours en cours de réalisation.

Conclusion

Ce chapitre a constitué essentiellement en un rappel des dates importantes, à la présentation de l'organisation du PAD et surtout aux missions assignées à la Direction Comptable et Financière de cette entité.

Il est à noter que le port a fait de très grand progrès pour devenir un port moderne et continue toujours son expansion.

Le chapitre suivant sera consacré à l'évaluation du contrôle interne de la DFC.

Chapitre 5 : Evaluation de l'efficacité du contrôle interne de la Direction Financière et Comptable (DFC)

Nous nous assurerons dans ce chapitre que les huit (8) composantes décrites dans le COSO 2 sont bien présent dans le Port Autonome de Dakar spécialement à la Direction Financière et Comptable.

Aussi il s'agira de montrer que ses composantes reposent sur un socle qui garanti la fiabilité du contrôle de cette Direction.

5.1 L'environnement interne

L'agencement des différents services de la DFC laisse à penser d'un bon environnement de contrôle interne favorable.

En effet, le système de management retenu est le " top - down ". Selon les interviews réalisés avec les agents, il ressort que le Directeur Financier donne les ordres aux chefs de Divisions qui les faits suivre de manière descendante.

Aussi l'acceptation du risque préconisée par le COSO 2 est prise en compte dans l'élaboration de la politique générale de l'entreprise. L'exemple est que le PAD fait des Dépôts A Terme, et préfère différer le paiement des fournisseurs. Quant' à l'organigramme de la Direction, elle est bien conçu et le dictionnaire des activités retrace les tâches propres à chacun même si certains agents estiment que d'autres n'ont pas la maîtrise totale de leurs activités.

Des réunions périodiques sont organisées, réunions auxquelles participent le Directeur Financier, les chefs de divisions et les chefs de service de la DFC.

5.2 La définition des objectifs

Selon le Directeur financier, les objectifs sont en phase avec ceux tracés par le Conseil d'Administration. La définition des objectifs passe par l'implication de tous les agents de la

DFC. Par ailleurs tout objectif qui n'entre pas le cadre défini par la direction est rejeté ou pris en compte dans l'élaboration de la stratégie de l'année suivante.

Nous percevons difficilement la notion du goût du risque car il appartient au Port de chiffrer la tolérance du risque afin de pouvoir l'accepter. La prise de risque a souvent des avantages financiers énormes.

5.3 Identification des événements

C'est un passage obligé dans la gestion des risques afin de permettre un contrôle interne efficace. Mais comment maîtriser des risques si l'identification des risques n'a pas été faite en aval ? Le Port ne dispose pas d'une structure de management des risques. Les risques identifiés sont donc approximatifs et relèvent de la décision du Directeur Financier.

5.4 Une évaluation des risques

Les risques les plus importants identifiés par le Directeur Financier et Comptable sont les risques de double paiement et de détournement de fonds.

La gravité de ces deux (2) risques est importante mais le degré de réalisation de ces risques est faible. Plusieurs services ont été mis en place afin de rendre ces risques minimales. En effet, les procédures de la Direction Financière et Comptable imposent la signature de plusieurs chefs de service avant tout décaissement.

5.5 Le traitement des risques

Face aux risques majeurs identifiés, le principe de traitement consiste à le réduire.

Tout risque identifié fait l'objet de mise en place de nouvelles procédures afin de réduire ou d'éviter la reproduction de ce risque. Aussi, en cas de survenance d'un risque ; le service juridique est avisé et se saisit du dossier qui suivra une procédure judiciaire. Le plus souvent ces risques sont des risques de détournements.

5.6 Les activités de contrôle

Les activités de contrôle de la DFC sont les dispositifs spécifiques dont elle dispose pour la gestion de ses activités. Les différents moyens d'éviter la survenance ses risques majeurs. Cela début par Division de la Gestion Comptable et s'achève chez le Directeur Financier et Comptable.

En effet, pour un décaissement, la double signature est exigée. Les montants décaissés sont plafonnés à une somme bien précise pour le responsable de la DGF. Ainsi, il ne signe que pour les montants inférieurs ou égal à cinq millions (5.000.000 FCFA). Les rapprochements bancaires sont réalisés quotidiennement afin de savoir si les chèques relatifs aux encaissements sont positionnés sur le compte du port.

5.7 L'information et la Communication

La DFC dispose de trois systèmes d'information et de communication :

- l'intranet : qui est utilisé rarement. L'intranet a été mis en service il y a seulement deux (2) ans au PAD ;
- le téléphone : il est l'un des moyens les plus utilisés car permettant de régler à temps réel une demande urgente ;
- le support papier : il est l'autre moyen le plus utilisé. Il est certes fatigant car archaïque mais utile. L'unique inconvénient est la trop grande quantité de papier utilisée.

En un mot la circulation de l'information et la communication se passent correctement.

5.8 Le pilotage

Le Directeur Financier et comptable a mis en place un système d'auto contrôle qui lui permet de déceler le maillon de sa direction n'ayant pas accompli son travail.

Ce système part du paraphe à la signature d'un document.

Aussi des visites et contrôles inopinés organisés par les chefs de services et de divisions permettent de s'assurer que tout les agents sont bien présents et accomplissent leurs tâches dans le respect des règles préétablies par la direction.

5.9 Les tests

Les tests de conformité ont été réalisés avec les chefs de services et les tests de permanence avec les agents qui y travaillent. Le résultat final donne les données ci après.

5.9.1 Test de conformité

Les tests de conformité ont été réalisés dans les différents services (voir annexe 2 page76).

Tableau 3: tableau récapitulatif des tests de conformité

Nom de l'agent			Service :			Poste occupé :		
éléments	Environnement interne	Définition des objectifs	Identification des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information et communication	Pilotage
Contrôle financier et comptable	4	4	4	3	3	4	4	4
Service fiscal	4	5	3	3	3	3	4	5
DGF	4	4	4	3	3	4	4	4
DGC	5	3	4	3	3	4	3	3
Totaux	17	16	15	12	12	15	15	16

Légende du tableau

- 1= nul
- 2= mauvais
- 3= acceptable
- 4= bon
- 5= très bon

5.9.2 Test de permanence

Les tests de permanence réalisés dans les différents services (voir annexe 3 page78).

Tableau 4 : tableau récapitulatif des tests de permanence

Nom de l'agent			Service :			Poste occupé :		
éléments	Environnement interne	Définition des objectifs	Identification des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information et communication	Pilotage
Bureau administratif et financier	4	4	3	4	3	4	4	4
Service fiscal	4	4	3	3	4	3	3	3
DGF	3	3	3	3	3	3	4	3
DGC	4	4	3	3	3	3	3	4
Totaux	15	15	12	13	13	13	14	14

Il est à souligner que le bureau administratif et financier est composé d'un assistant et du Directeur financier et comptable. Le service contrôle financier et comptable est composé d'une seule personne (le responsable CFC).

Conclusion

Nous avons effectué notre évaluation de la DFC en utilisant la méthode subjective. La narration nous a aussi servi pour cette évaluation. Ce contrôle interne est certes appréciable mais il convient de soulever certaines zones d'ombre qui seront présentées dans le chapitre suivant, ce chapitre se terminera par des recommandations.

Chapitre 6: Analyses et recommandations sur le contrôle interne

Nous tenterons ici de montrer selon notre modèle d'analyse les points suivants ;

- l'évaluation du contrôle interne,
- l'identification des forces et faiblesses,
- la formulation des recommandations faces aux faiblesses identifiées.

6.1 L'évaluation du contrôle interne

Nous avons eu à dire que notre évaluation comporte deux (2) étapes

- la prise de connaissance générale
- l'évaluation du contrôle interne

6.1.1 La prise de connaissance

Elle s'est faite essentiellement à l'aide d'analyse documentaire, d'interview et des entretiens accordés par le personnel.

6.1.2 L'évaluation du contrôle interne

Cette évaluation s'articule autour de :

- la narration écrite
- la méthode subjective

6.2 Résultats

- estimation du risque d'audit et 1^{ère} estimation matérielle du risque

Cette partie permet de collecter les informations sur le secteur d'activité, et la conjoncture économique, les changements organisationnels, les modifications des normes.

- Le test de conformité

Nous avons réalisé ce test sur les responsables de division et de service afin de nous assurer que les huit(8) éléments du COSO 2 sont bien présent et son pris en compte de sorte à construire le contrôle interne sur un socle. Le total obtenu a été divisé par quatre(4). Cela est fonction du nombre de services qui ont répondu à notre questionnaire.

- Le test de permanence

Ce test a été réalisé sur les employés des différents services afin d'avoir leur point de vue sur la présence effective du COSO. Le total obtenu a été divisé par quatre(4). Cela est fonction du nombre de services qui ont répondu à notre questionnaire.

6.2.1 Résultat des tests de conformité

Les résultats obtenus ont été ramené à l'échelle de 1 à 5.

Tableau 5 : tableau de résultats des tests de conformité

Nom de l'agent			Service :			Poste occupé :		
éléments	Environnement interne	Définition des objectifs	Identification des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information et communication	Pilotage
Totaux	17	16	15	12	12	15	15	16
Totaux (1 à 5)	4,25	4	3,75	3	3	3,75	3,75	4

6.2.2 Résultat des tests de permanence

Les résultats obtenus ont été ramenés à l'échelle de 1 à 5

Tableau 5 : Tableau de résultats des tests de permanence

Nom de l'agent			Service :			Poste occupé :		
Eléments	Environnement interne	Définition des objectifs	Identification des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information et communication	Pilotage
Totaux	15	15	12	13	13	13	14	14
Totaux (1 à 5)	3,75	3,75	3	3,25	3,25	3,25	3,5	3,5

6.3 Les points forts

Nous examinerons chaque point de l'élément du COSO testé à la DFC.

- **Environnement interne**

L'environnement interne est bon. En effet les tests de permanence et de conformité réalisés se rejoignent.

Les tests de conformité ont donné une évaluation de 4,25 se qui peut être assimilée à 4 alors que les tests de permanence ont donné 3,75 ce qui est égale à 4.

- **Définition des objectifs**

Tout comme l'évaluation de l'environnement de contrôle interne, les objectifs définis par la DFC sont bons, compris et assimilés par les différents services.

- **Identification des événements**

Les dirigeants trouvent adéquat l'identification des événements alors que ceux qui l'appliquent quotidiennement trouvent cela acceptable. Ceci constitue une force pour la DFC.

- **Evaluation du risque**

Les agents comme les responsables de services trouvent que les risques sont acceptables.

- **Réponse aux risques**

La réponse aux risques tout comme l'évaluation des risques sont pratiquement les mêmes ce qui témoigne du même degré de compréhension.

- **Activité de contrôle**

Les activités de contrôle sont vraiment maîtrisées par les agents et les chefs de services. En témoignent les notes obtenues lors de l'évaluation. Selon les agents ils s'imprègnent du cadre de maîtrise existant à leur embauche.

- **Information et communication**

Les moyens de communication (le téléphone, l'intranet et le support écrit) et d'information dont dispose le PAD sont fort appréciés.

- **Pilotage**

Selon les agents, le système de pilotage est facilement adaptable et les satisfait. Ainsi malgré la conjoncture, les doléances ont été réalisées à 75%.

6.4 Les points faibles

Bien que l'ensemble des éléments présente des points forts, trois (3) éléments vont faire l'objet de recommandations.

Ce sont : l'identification des événements, l'évaluation du risque et les réponses aux risques.

- **Identification des événements**

Comment prétendre bien gouverner si les risques auxquels s'expose l'entreprise ne sont pas connus?

Bien que les agents trouvent cela acceptable, l'identification des événements ne garantit pas la fiabilité des informations financières et comptables car cette identification se fait par le Directeur Financier et Comptable.

- **Evaluation des risques**

Une mauvaise identification des événements par la DFC a pour conséquence une évaluation biaisée des risques.

En effet, tous les agents doivent participer à l'identification des événements afin de pouvoir mieux évaluer les risques susceptibles d'empêcher l'atteinte des objectifs assignés.

- **Réponses aux risques**

Une mauvaise évaluation implique une mauvaise réponse aux risques. Il va donc s'en dire que le traitement choisi ne permet pas de couvrir les risques majeurs.

L'absence d'un second agent au service du Contrôle Financier et Comptable ne permet pas de pouvoir débattre convenablement des anomalies décelées.

Il est à rappeler la circulation de trop de papier, ce qui rend la recherche de certains dossiers difficile.

6.5 Recommandations

Le principal problème relevé est une mauvaise définition du risque.

Il faut donc la présence d'un Entreprise Risk Manager (ERM). En effet, l'ERM va mettre en place, avec les chefs de services et le Directeur Financier et Comptable, une stratégie qui permettra de mieux maîtriser le risque et de pouvoir y faire face quand il apparaîtra.

L'esprit n'est efficace que lorsqu'il est épanoui. Plusieurs agents rencontrés à la DFC nous ont fait part de l'atmosphère qui est souvent stressante. Il apparaît opportun d'envisager des sorties détentes ou diverses activités récréatives afin de pouvoir rompre avec le stress.

Il faut aussi prévoir la présence d'une deuxième personne au service CFC afin de pouvoir venir en aide au contrôleur financier et comptable qui peut souvent se tromper.

De plus, il serait bon de scanner les documents afin de permettre une recherche rapide par le biais du support informatique.

En un mot le Risk Manager devra veiller à cela.

Conclusion

Ce chapitre a consisté à faire une analyse des points forts et faibles pour une amélioration du contrôle interne au PAD afin de rendre minime les risques.

Il appartient à tous les acteurs de l'entreprise, notamment ceux de la DFC, de s'impliquer totalement dans la gestion du Port pour assurer une efficacité du contrôle interne.

Conclusion deuxième partie

Dans cette partie, nous sommes attelés à évaluer le contrôle interne exercé à la Direction Financière et Comptable du Port Autonome de Dakar ; mais avant cela, nous avons présenté les différentes structures rattachées au Port et avons terminé par des recommandations.

Il s'agit principalement pour nous d'insister sur les différents services de la DFC et comment ils perçoivent l'appréciation du contrôle interne.

Conclusion générale

Notre étude portant sur : « l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne, cas de la direction financière et comptable du port autonome de Dakar » s'est faite en deux (2) parties à savoir :

- Le cadre théorique

Cette partie, constituée essentiellement de la revue de la littérature, a retracé les différentes approches du contrôle interne et les composantes d'un bon contrôle interne. C'est cela qui nous a permis de dégager un modèle d'analyse.

- Le cadre pratique

Dans cette partie, nous avons tenté de montrer la nécessité d'asseoir les huit éléments du COSO afin que le contrôle interne soit efficace.

Mais reste encore à faire le recrutement d'un entreprise Risk Manager.

Certes le contrôle interne du Port jouit d'une efficacité qui permet de minimiser les risques d'erreur, mais il est à remarquer que les supports utilisés pour le travail sont dépassés et demeurent le plus souvent manuels notamment le papier.

Plusieurs réalisations attendent l'approbation soit du DG soit du DFC ; ce sont, entre autres :

- l'automatisation des caisses ;
- le traitement automatique des règlements fournisseurs ;
- la passation des écritures comptables de manière automatique en fin de journée et cela après que le personnel soit rentré à la maison.

Telles sont les spécificités apportées par le logiciel ANAEL de sorte à sécuriser l'information financière et comptable mais qui ne sont toujours pas prises en compte par le PAD. Cette sécurisation passe avant tout par l'implication des acteurs à tous les niveaux de l'entreprise.

ANNEXES

Annexe 1 : Grille de séparation des tâches

PERSONNEL	Nature des tâches	DG	DFC	CDGF	CDGC	Contrôleur financier et comptable	CST	CBT	Caissière
	1.- Tenue de la caisse	Ex							
	2.- Détention des chèques reçus des clients	Ex							
	3.- Autorisation d'avances aux employés	A							
	4.- Détention des carnets de chèques	Ex							
	5.- Préparation des chèques	Ex							
	6.- Autorisation dépense	A							
	7.- Signature des chèques	C							
	8.- Envoi des chèques	Ex							
	9.- Tenue du journal de trésorerie	Ex							
	10.- Contrôle de la caisse	C							
	11.- Dépôts en banque des chèques ou espèces	Ex							
	12.- Tenue des comptes clients	Ex							

13.- Tenue des comptes fournisseurs	Ex								
14.- Réception chèque	Ex								
15.- Remise des chèques aux fournisseurs	Ex								
16.- Réception des relevés bancaires	Ex								
17.- Préparation des rapprochements bancaires	Ex								
18.- Contrôle des états de rapprochement bancaire	C								
19.- Accès à la comptabilité générale	A								
20.- Autorisation dépenses	A								
21.- Imputation comptable	Ex								
22.- Suivi du recouvrement client	Ex								

A= autorisation

C= commandement

Ex= exécution

Annexe 2 : Test de conformité

Tableau d'évaluation de la DFC par les services

Nom de l'agent :			Service : CFC			Poste occupé : chef du service		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Contrôle financier et comptable	4	4	4	3	3	4	4	4

Nom de l'agent :			Service : fiscalité			Poste occupé : chef de service		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Service fiscalité	4	5	3	3	3	3	4	5

Nom de l'agent :			Service : DGF			Poste occupé : chef de service		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Division de la Gestion Financière	4	4	4	3	3	4	4	4

Nom de l'agent :			Service : DGC			Poste occupé : chef de service		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Division de la Gestion Comptable	5	3	4	3	3	4	3	3

Annexe 3 : Test de permanence

Tableau d'évaluation de la DFC par les services

Nom de l'agent :			Service : BAF			Poste occupé : assistant du Directeur Financier et comptable		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Bureau Administratif et Financier	4	4	3	4	3	4	4	4

Nom de l'agent :			Service : fiscalité			Poste occupé : Assistant du chef de service		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Service	4	4	3	3	4	3	3	3

fiscalité								
-----------	--	--	--	--	--	--	--	--

Nom de l'agent :			Service : DGF			Poste occupé : chargé du règlement fournisseur		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Division de la Gestion Financière	3	3	3	3	3	3	4	3

Nom de l'agent :			Service : comptabilité auxiliaire			Poste occupé : chef service		
Elément	Environnement interne	Définition des objectifs	Identifications des événements	Evaluation du risque	Réponse aux risques	Activité de contrôle	Information & communication	Pilotage
Division de la Gestion Comptable	4	4	3	3	3	3	3	4

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES ET ARTICLES

- 1- AHOUANGANSI Evariste, (2006) *audit et révision des comptes*, 1^{ère} édition, monexperts Abidjan ou Cotonou, Abidjan/ Cotonou, 729 pages.
- 2- BARBIER Etienne, (1996), *l'audit interne permanence et actualité*, 3^{ème} édition, les éditions d'organisation, France, 211 pages.
- 3- BENEDICT Guy, KRAVEL René (1990), *l'évaluation du contrôle interne dans la mission d'audit*, 1^{er} édition, Malesherbes/Fouchier, paris, 93 pages.
- 4- COLLINS Lionel & VALLIN Gérard, (1992), *audit et contrôle interne aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^{ème} édition, Dalloz, paris, 373 pages.
- 5- COOPERS & LYBRAND, (1998), *la nouvelle pratique de l'audit*, 2^{ème} édition, édition organisation, paris, 378 pages.
- 6- DIALLO Falilou, (2004) *méthodologie*, support de cours.
- 7- FAUDRAT Michel, (2002) pour une assistance à la maîtrise des risques, *Audit*, (n°158) : 6-8 pages.
- 8- HAMZAOUI Mohamed, (2005), *gestion des risques d'entreprise et contrôle interne*, 1^{er} édition, village mondiale, France, 243 pages.
- 9- HAMZAOUI Mohamed (2008), *Audit : gestion des risques des entreprises et contrôle interne*, 2^{ème} édition, pearson education, Paris, 244 pages.
- 10- IFACI (2007), *le dispositif de contrôle interne: cadre de référence*, résultats des travaux du groupe de place établi sous l'égide de l'AMF, Paris, IFACI, 70 pages.
- 11- MADESS Henri Pierre, MASSELIN Jean Luc (2009), *contrôle interne et risques*, 2^{ème} édition, édition ORGANISATION, Paris, 262 pages.
- 12- Mc NAMEE David, (1996), *assessing risk*, the Institute of Internal Auditors (IIA) CENTER, 155 pages.
- 13- NOIROT Philippe, WALTER Jacques, (2009), *le contrôle interne*, 1^{ère} édition, édition AFNOR, France, 178 pages.
- 14- OBERT Robert, (2000), *révision et certification des comptes*, 2^{ème} édition, édition DUNOP, Paris, 461 pages.
- 15- PIGE Benoit, (2007), *audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, édition ems, France, 216 pages.
- 16- PORT AUTONOME DE DAKAR, *Rapport financier 2008*, 62 pages.

- 17-RENARD Jacques, (2002), *théorie et pratique de l'audit interne*, 4ième édition, édition d'organisation paris 462 pages.
- 18-RENARD Jacques (2005), actualité et adaptation du contrôle interne, *audit interne*, (N°177): 39-40 pages.
- 19-RENARD Jacques, (2006), *théorie et pratique de l'audit interne*, 6ième édition, édition d'organisation paris 479, pages.
- 20-SFAYHI Néjib, (2007), *guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprises*, International Federation of Accountants (IFAC), Tunisie, 387 pages.
- 21-SOUVAY Pierre, (2002), *statistique et qualité: principe fondamentaux*, collection A savoir, AFNOR, France 48 pages.
- 22-VERET Catherine, (2001), le risk manager est un élément fédérateur de la gestion de risques, *Audit*, (n° 156): 20-21 pages.

SOURCES INTERNET

- 23- ACORS, Audit et Conseil ; www.acors.org, octobre 2007.
- 24- BARTISIOTAS George, OSCE ; www.osce.org, 06 avril 2006.
- 25- CONTROLE Interne, contrôle interne en ligne, www.controle-interne.enligne.fr; mars 2009.
- 26- COSO, risque management ; www.coso.com, 2005
- 27- LAURENT de Castelbajac, VIVIEN Njewel, OTC ; contrôle interne : pour la gouvernance et la maîtrise des risques, www.otc-conseil.fr, février 2009.
- 28- MAGAZINE de Banque, système de contrôle interne ; les définitions les plus courantes www.paperblog.fr, octobre 2008.
- 29- PETER Henry, évolution du contrôle interne en suisse ; www.unige.ch, juin 2006.
- 30- PORT AUTONOME DE DAKAR, organigramme ; www.portdakar.sn, janvier 2009.
- 31- PRICEWATERHOUSECOOPERS, la pratique du contrôle interne ; www.coso.com, 12 octobre 2005.
- 32- PROTIVITI, gestion des risques et processus ; www.afai.fr, juin 2006.
- 33- SOX-online, The Vendor-Neutral Sarbanes-Oxley site; www.sox-online.com,

Août 2010.

34- VILLE Georges, audit; www.numilog.fr, 2004

35- WIKIPEDIA, audit ; www.wikipedia.fr, juillet 2010.

DECISIONS ET MEMOIRES

36- PORT AUTONOME DE DAKAR, (2005), *Décision portant organisation et attribution de la Direction Financière et Comptable N° 000066.*

37- TRAORE Sié Alfred, (2007) *Evaluation du contrôle interne de la Société Industrielle de Biscuiterie du Sénégal (SIBS).*