UNIVERSITÉ CHOUAÏB DOUKKALI

École Nationale de Commerce et de Gestion

Filière : Audit et contrôle de gestion –ACG–

RAPPORT DE STAGE DE FIN D'ÉTUDES

Pour l'obtention du

Diplôme de l'**É**cole **N**ationale de **C**ommerce et de **G**estion

Sous le thème :

La contribution du contrôle interne à la gouvernance de l'entreprise selon le référentiel Dango : *Cas de l'entreprise Centrale Danone*.

Réalisé par :

EL AZIRI Khaoula

Encadré par : Mme. TEMNATI Lamya, encadrante pédagogique

Encadré par : Mme. ALJAYI Hajar, encadrante professionnelle

Jury de soutenance : Mme. TEMNATI Lamya

Mr. EL FILALI Issam

Année universitaire 2016-2017

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué à la réalisation de mon rapport de stage, et plus précisément :

Le corps professoral et administratif de l'ENCG El Jadida pour leurs efforts et leur accompagnement.

Mon encadrante pédagogique Mme. TEMNATI Lamya, enseignante chercheur à l'ENCGJ, pour son suivi et ses conseils avisés qui m'ont beaucoup aidé au niveau de la mrédaction de mon rapport.

Mon encadrante professionnelle, Mme. ELJAYI Hajar, responsable contrôle de gestion, pour son bienveillance, assistance et son encadrement tout au long de ces quatre mois.

Les agents contrôle de gestion, pour leur accompagnement et leur disponibilité.

A tout le staff de la Centrale Danone, pour leur accueil, pour le temps consacré pour répondre à toutes mes interrogations.

Au membre du jury, qui ont accepté d'évaluer mon travail.

Enfin, je remercie ma famille, qui ne cesse de m'encourager et de me soutenir.

Liste des abréviations et des sigles

A : Analyse

ADS : Agent De Sécurité

BC : Bon de Commande

CAR : Car Authorization request

CD : Centrale Danone

CDAM : Centrale Danone Meknès

CDG: Contrôle De Gestion

COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CPS : Cadrage Pragmatique et Synthétique

DA : Demande d'Achat

DANGO: Danone Governing and Operating Processes

DAS : Domaine d'Activité Stratégique

DCI : Direction Contrôle Interne

ENCGJ : Ecole Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida

FDD : Fromagerie Des Doukkala

FNC : Fiche de Non-Conformité

IIA : Institute of Internal Auditors

IFACI : Institut Français des Auditeurs et des Contrôleurs Internes

ISEAU : Intégrité des stocks-Entrepôt-Agence-Usine

OEC : Ordre des Experts Comptables

P : Poids

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board

PDCA : Plan, Do, Check, Act

PDR : Pièce De Rechange

PF : Produit Fini

RACI : Responsable, Garant, Consulté, Informé

RQSA : Responsable Qualité et Sécurité Alimentaire

SMQ : Système Management de Qualité

VP : Vice-Président

Sommaire

Introduction générale 1
Première partie : Cadre théorique du contrôle interne 4
Chapitre 1 : Le cadre théorique du contrôle interne et de la gouvernance 6
Section 1 : Les fondements théoriques du contrôle interne 6
Section 2 : Le système du contrôle interne et sa relation avec la gouvernance 17
Chapitre 2 : Présentation du modèle COSO et de la méthodologie de recherche 24
Section 1 : Le modèle COSO 24
Section 2: Cadrage et méthodologie de recherche 37
Deuxième partie : Cadre pratique du projet 51
Chapitre 1 : Analyse du contrôle interne de la Centrale Danone 53
Section1 : Présentation du contrôle interne de Danone et du référentiel Dango 53
Section 2 : Etat des lieux 61
Section 3 : Analyse des problèmes 68
Chapitre 2 : Présentation de la procédure et de la grille Dango 72
Section 1 : Mise en place du plan d'action 72
Section 2 : Mise à jour des procédures selon Dango 78
Conclusion générale 91

Introduction générale

L'environnement économique actuel est marqué par des changements perpétuels. Ce qui oblige les entreprises de s'adapter aux évolutions et aux exigences de plus en plus accrue. L'amélioration continue des dispositifs de contrôle interne demeure une obligation, c'est un outil très puissant qui pour renforcer le fonctionnement de l'entreprise. La notion du contrôle est devenue inévitable à toute organisation. C'est l'un des moyens clés de la bonne gouvernance.

Le contrôle interne est un dispositif permanent mis en œuvre par l'entreprise, et qui a pour but la maîtrise de l'ensemble des processus mis en œuvre par l'entreprise pour réaliser ses objectifs. Le contrôle interne se matérialise par la mise en place de méthodes, de règles et de procédures au sein de l'entreprise.

Par ailleurs, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace, est une démarche qui permet d'améliorer la capacité des entreprises et leur management, à gérer les contraintes, à fédérer les actions et à renforcer la gouvernance et le pilotage de l'entreprise.

La centrale Danone veille en permanence à mettre à jour le référentiel Dango du contrôle interne. C'est dans ce contexte qu'elle cherche à maîtriser et à verrouiller son dispositif du contrôle interne, tout en assurant un suivi régulier des procédures et des grilles de contrôle.

L'élaboration de la procédure de réception lait constitue un élément clé de contrôle et un outil de gestion prudente et transparente, c'est aussi une garantie pour que les opérations et les processus soient fiables.

Pour ce faire, notre projet portera sur l'amélioration du dispositif du contrôle interne de la Centrale Danone. L'intitulé du projet est : **« La contribution du contrôle interne à la gouvernance des entreprises selon le référentiel Dango :** ***Cas de l'entreprise Centrale Danone*****».**

En vue de traiter ce sujet, nous allons répondre à la problématique suivante : **«En quoi consiste le dispositif du contrôle interne de l'entreprise ? Et est-ce que ce dispositif du contrôle interne contribue-t-il efficacement à la bonne gouvernance de l'entreprise conformément au référentiel Dango ? ».**

Objectifs du projet :

Pour répondre à ces questionnements, nous nous fixons les objectifs suivants :

- Présenter le dispositif du contrôle interne de l'entreprise.
- Etablir l'état des lieux des procédures dont dispose l'entreprise en nous appuyons sur son dispositif du contrôle interne.
- Mettre en évidence le rôle du contrôle interne dans la mise en place de nouvelles procédures selon le référentiel Dango.
- Analyser la contribution du dispositif du contrôle interne à la bonne gouvernance.

La structure du projet :

Notre travail sera scindé en deux parties :

La première partie présentera, d'un côté, le cadre théorique de notre projet qui abordera un aperçu théorique sur le contrôle interne. Elle nous permettra d'appréhender les fondamentaux du contrôle interne et la relation de ce dernier avec la bonne gouvernance ; de l'autre, elle présentera le cadre référentiel du contrôle interne « le modèle COSO », ainsi que la méthodologie de recherche utilisée.

La seconde partie sera consacrée, d'une part, à l'analyse des problèmes et à la recherche des pistes d'amélioration ; d'autre part, cette partie mettra en exergue les préconisations concrètes à savoir la présentation de la procédure et des grilles de contrôle et ainsi le suivi du plan d'action mis en place.

Première partie :

Cadre théorique du contrôle interne

Introduction de la première partie

Le contrôle interne est devenu une nécessité absolue pour l'entreprise pour assurer la maîtrise de ses activités et le respect des directives de l'entité ce qui contribue à renforcer la bonne gouvernance. Toutefois, le contrôle interne est normé par le référentiel COSO qui est une référence incontournable pour sa mise en œuvre.

En outre, l'élaboration de la procédure constitue pour l'entreprise le chemin clé vers la bonne gouvernance, c'est le référentiel de base de l'organisation. La mise en place de la procédure est une condition sinequanone pour garantir la qualité des opérations.

Pour cela, nous allons entamer un premier chapitre concernant les fondamentaux du contrôle interne, à savoir la définition, les objectifs, les principes du contrôle interne et la relation entre le contrôle interne et la bonne gouvernance. Et au niveau du deuxième chapitre, nous allons présenter d'une part, le cadre référentiel du contrôle interne « le modèle COSO » et plus précisément l'historique, les objectifs et le périmètre du référentiel COSO ainsi que les composantes du contrôle interne selon ce dernier ; d'autre part, la méthodologie de recherche et la démarche de l'élaboration de la procédure.

Chapitre 1 : Le cadre théorique du contrôle interne et de la gouvernance

Le contrôle interne est une notion très importante pour le bon fonctionnement des entreprises. Il a pour but ultime de maîtriser l'ensemble des processus mis en œuvre par l'entreprise pour réaliser ses objectifs.

Au niveau de ce chapitre, nous allons présenter dans une première section les fondements théoriques du contrôle interne, et dans une deuxième section le cadrage du projet et la méthodologie de recherche utilisée.

Section 1 : Les fondements théoriques du contrôle interne

1.1.Les fondamentaux du contrôle interne

1.1.1. Le concept du contrôle :

D'une manière générale, contrôler une situation signifie être capable de la maîtriser et de la diriger dans le sens voulu. Tout contrôle vise à mesurer le résultat des activités et à comparer ces résultats avec les objectifs fixés a priori pour savoir s'il y a concordance ou divergence.

Pour une entreprise, le contrôle est régularisé, il est compris et analysé comme le respect d'une norme. Le contrôle a pour but ultime d'assurer le respect des directives de l'organisation et la conformité aux objectifs de l'organisation.

Le processus de contrôle comprend donc toutes les phases qui planifient, préparent, coordonnent, vérifient les décisions et les actions de l'organisation et permettre le suivi des réalisations.[1]

L'objectif primordial du contrôle c'est la performance ; le contrôle doit donc jouer un rôle à la fois actif et réactif. Actif, dans la mesure où des actions de correction ou de vérification sont prises avant même que les conséquences de certaines décisions aient pu se faire sentir. Réactif, lorsque les résultats sont connus et définitifs et que l'action corrective ne peut porter que sur de nouvelles opérations.[2]

---

[1] Alazard C., Sépari S., DCG 11, Contrôle de gestion, édition Dunod, 2007, 693P.

[2] Laaribi M., Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines, concepts et pratiques, 335P.

1.1.2. Le concept du contrôle interne :

Avant de parler des caractéristiques et du rôle du contrôle interne, il est indispensable pour nous de définir ce concept.

L'ordre des experts comptables (OEC) en donne la définition suivante : « *C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine 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.* »[3]

Le contrôle interne est une démarche visant à améliorer la capacité des entreprises et de leur management à gérer les contraintes, à fédérer les actions et à renforcer la gouvernance et le pilotage de l'entreprise. Il concerne plus précisément la fixation des règles et des procédures et le respect de celle-ci. Le contrôle interne contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation de ses ressources.[4]

Le contrôle interne fait partie intégrante de l'activité quotidienne de chacun. Il apporte aux dirigeants une réelle aide à la prise de décision, permettant d'agir sur tous les leviers d'amélioration des performances et le bon fonctionnement de l'entreprise, et devient ainsi un véritable instrument de création de valeur.

Le contrôle interne est un des outils permettant de réduire l'exposition aux risques à un niveau acceptable par les dirigeants avec les moyens dont l'entreprise dispose.

Un contrôle interne efficace et efficient fournit naturellement un dispositif d'intelligence économique et reste orienté sur l'atteinte des objectifs majeurs de l'entreprise.

L'environnement de contrôle exerce une influence significative sur l'ensemble de l'entreprise et sur le contrôle interne.[5]

1.1.3. La double dimension du contrôle interne :

Le contrôle interne a une dimension universelle tempérée par une dimension culturelle.

---

[3] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258P.
[4] Alazard C., Sépari S., DCG 11, Contrôle de gestion, édition Dunod, 2007, 693P.
[5] Noirot P., Walter J., Le contrôle interne, Afnor éditions, 2009, 175P.

- **La dimension universelle :** même si le contrôle interne organisé et rationnel n'est pas présent partout, il a vocation à l'être et, de fait, peut être implanté en tous lieux. Le contrôle interne a vocation à s'appliquer à toutes les organisations. Cette universalité se traduit dans l'expansion continue du concept.
- **La dimension culturelle :** on ne peut en déduire qu'il est uniforme, même s'il obéit aux mêmes règles, car il est coloré par la culture des milieux et des organisations. Cette dimension est essentielle pour caractériser l'environnement de contrôle. La culture, dans une organisation, c'est ce qui ne se voit pas. C'est, a-t-on dit, « une programmation mentale collective », c'est l'ensemble des relations du groupe, des relations personnelles, l'histoire de l'organisation, les méthodes de travail…etc.

Cette dimension culturelle vient tempérer la dimension universelle. Certes, le contrôle interne existe partout mais il n'est pas identique en tout, même si les principes qui le gouvernent sont les mêmes, et cela pour cette simple raison que les objectifs et les risques qui leur font échec ne sont pas identiques. [6]

1.1.4. L'intérêt du contrôle interne :

Le contrôle interne permet de maîtriser les dysfonctionnements, l'évolution des risques et l'efficience des contrôles.

Le contrôle interne donne une vision long termiste de l'entreprise de demain où chacun :

- connaîtra parfaitement sa contribution à l'atteinte des objectifs de l'entreprise,
- n'aura aucune difficulté pour résoudre les divers problèmes touchant plusieurs mailles de l'organisation,
- aura accès à toute l'information nécessaire,
- pourra alerter ou informer sur les difficultés rencontrées,
- pourra prendre la décision adéquate sur une base d'éléments factuels nécessaires à cette prise de décision.

[6] Noirot P., Walter J., Le contrôle interne, Afnor éditions, 2009, 175 P.

1.1.5. Les caractéristiques du contrôle interne :

Dans tous les cas, le contrôle interne se caractérise par l'existence :

- De **procédures** au niveau des opérations, assurant l'examen de leur validité, leur recensement et le contrôle de leur exécution ;
- De **dispositions générales** portant sur la séparation des tâches, les conditions d'accès aux biens et ressources et la supervision des opérations.

Le contrôle interne a une action à la fois préventive et prévisionnelle :

- **Prévention** des défaillances du système en termes de sécurités ou de confidentialité des opérations ;
- **Prévision** des événements et des conduites à tenir par l'organisation des rôles et des missions, la fixation de règles, de directives et de procédures.[7]

1.1.6. Le dispositif du contrôle interne :

Il est nécessaire à chaque organisation de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté à sa situation et à son environnement.

Le contrôle interne est caractérisé par l'existence au sein d'une entité d'un système d'organisation avec des personnes chargées de sa mise en œuvre. Ce dispositif doit prévoir :

- une organisation comportant une **définition claire des responsabilités** qui dispose des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des normes, des systèmes d'information, des pratiques et des outils appropriés ;
- la **diffusion en interne** d'informations fiables, pertinentes, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités ;
- un système visant à **analyser et à recenser les principaux risques** identifiables au regard des objectifs de l'entreprise et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques ;
- des activités de contrôle **proportionnées** aux enjeux propres à chaque processus et conçues pour réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise ;

[7] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.

- une **surveillance permanente** du dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement.

1.1.7. Le rôle du contrôle interne :

Le contrôle interne a un triple rôle :

-*contrôler la transmission de l'information :* s'assurer que les décisions prises par la direction sont correctement appliquées ;

-*contrôler la qualité du produit/ service :* garantir un niveau minimum de qualité à la prestation effectuée ou au bien fabriqué par l'entreprise ;

-*contrôler le fonctionnement des processus de l'entreprise :* déceler les principales anomalies de fonctionnement et prévoir des procédures de résolution des problèmes.[8]

1.2. Les objectifs du contrôle interne

«Le Contrôle Interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société. »[9]

Pour atteindre les objectifs fixés par l'organisation, il faut tout d'abord commencer par les définir d'une manière exacte et précise, puis établir des stratégies pertinentes visant à atteindre ces objectifs, sous contraintes des moyens nécessaires.

Le dispositif du contrôle interne, vise plus particulièrement à assurer les conditions suivantes :

- La conformité aux lois et règlements ;
- Le respect de la politique de gestion et l'application des instructions et des orientations fixés par la direction, en vue d'améliorer les performances de l'entreprise et de renforcer la gouvernance ;
- Encourager les opérations ordonnées, économiques, efficientes et efficaces et atteindre les résultats projetés ; [10]

[8] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[9] Résultats des travaux du groupe de Place établi sous l'égide de l'AMF - Le dispositif de Contrôle Interne: cadre de référence «IFACI » Paris - Janvier 2007.

- La qualité et la fiabilité de l'information financière, ceci passe à travers le contrôle de la précision et du degré de confiance des documents comptables ;
- Le bon fonctionnement des processus internes de la société notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs.[11]

Nous pouvons donc considérer le contrôle interne comme un dispositif global qui renforce et constitue, au même temps, un système de management de l'entreprise.[12]

1.2.1. La conformité aux lois et règlements :

Il s'agit d'une variété des lois et des règlements auxquels l'entreprise est soumise. Les lois et les règlements en vigueur couvrent plusieurs domaines et fixent des normes de comportement que l'organisation intègre à ses objectifs de conformité.

Il est nécessaire que l'entreprise dispose d'une structure lui permettant de :

- Connaître les diverses règles qui lui sont applicables ;

- Etre en mesure d'être informée en temps utile des modifications qui leur sont apportées (veille juridique) ;

- Transcrire ces règles dans ses procédures internes ;

- Informer et former les collaborateurs sur les nouvelles règles qui les concernent.

1.2.2. Le respect de la politique de gestion et l'application des instructions et de la direction:

Les instructions et orientations de la Direction Générale permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux « la mission précise » et de connaître l'étendue de leur liberté d'action. Le respect de ces instructions permet d'améliorer les performances de l'entreprise et de renforcer la gouvernance.

Ces instructions et orientations doivent être communiquées sous diverses formes « écrites ou verbales » aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun

---

[10] Nous-même à partir de : Valin G., Collins L., *Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégique*, Dalloz, 4ème édition, 1992, 373P.
[11] Bertin E., Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Eyrolles, Editions d'organisation, 2007, 319P.
[12] Noirot P., Walter J., Afnor éditions, Le contrôle interne, 2009, 175P.

d’entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon d’exécution et en fonction des risques encourus.

1.2.3. L’efficacité et l’efficience des opérations:

Les opérations effectuées par l'organisation doivent être ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces. Elles doivent être cohérentes par rapport à sa mission.

• L'efficacité concerne la capacité d'une organisation à atteindre le but qu'elle s'est fixé ;

• L'efficience est la qualité de l'organisation, ou de chacune de ses parties, qui permet d'être efficace au moindre coût.

Un bon système de contrôle interne se caractérise par l'existence de :

- Manuels de procédures ou notes de services ;
- Organigrammes, flow charts et descriptions de postes ;

1.2.4. La qualité et la fiabilité de l’information financière;

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances. La fiabilité d’une information financière ne peut s’obtenir que grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les opérations que l’organisation réalise.[13]

La qualité de ce dispositif de contrôle interne est caractérisée par :

• Une séparation des tâches qui permet de bien distinguer les tâches d'enregistrement, les tâches opérationnelles et les tâches de conservation;

• Une description des fonctions devant permettre d'identifier les origines des informations produites, et leurs destinataires;

• Un système de contrôle interne comptable permettant de s'assurer que les opérations sont effectuées dans les plus brefs délais conformément aux instructions générales et spécifiques et aux règles internes de l’entreprise, et qu'elles sont comptabilisées de manière à produire une information financière conforme aux principes et aux normes comptables généralement admis.

[13] Renard J., *Théorie et pratiques de l’audit interne,* Eyrolles, 2016, 464 P.

1.2.5. Le bon fonctionnement des processus internes de l'entreprise :

L'ensemble des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ; les processus opérationnels (qui génèrent des données comptables), industriels, commerciaux, financiers et les processus concourant à la sauvegarde des actifs sont concernés.

Le bon fonctionnement des processus exige que des principes de fonctionnement ou des normes aient été établis et que des indicateurs de performance et de rentabilité aient été mis en place.

Par « actifs », il faut entendre non seulement les « actifs corporels » mais aussi les « actifs incorporels » tels que le savoir-faire et l'image de marque de l'entreprise. Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, erreurs, ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'un dysfonctionnement de contrôle interne. Les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention particulière.[14]

1.3. Les principes généraux du contrôle interne :

Le contrôle interne repose sur certaines règles de conduite ou de préceptes qui ont été jugés importants à citer pour l'entreprise et dont le respect lui conférera une qualité satisfaisante.

1.3.1. Le principe d'organisation et séparation des fonctions :

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il est essentiel que l'organisation de l'entreprise possède certaines caractéristiques. L'organisation doit être :

- Adaptée et adaptable aux objectifs de l'organisation ;
- Préalable ;
- Vérifiable : concernant la conservation des structures, le respect des circuits mis en place et l'absence de circuits parallèles,
- Formalisée ;

  Et doit comporter une séparation convenable des fonctions.

---

[14] En ligne : [http://www.memoireonline.com/01/13/6806/m_Contrle-interne-finalite-de-l-audit-interne-Etude-de-cas-audit-du-cycle-de-financement-des-op5.html], date de version : 2012.

La règle de séparation des fonctions a pour objectif d'éviter que dans l'exercice d'une activité de l'entreprise un même agent cumule plusieurs tâches.

A cet effet, on doit vérifier s'il existe :

- Un manuel de procédures administratives, comptables et financières adapté à l'entreprise ;

- Un manuel d'organisation (dictionnaire de poste) qui comporte les séparations convenables des fonctions notamment :

- Les fonctions de décision (ou opérationnelles) ;
- Les fonctions de détention matérielle des valeurs et des biens ;
- Les fonctions d'enregistrement (saisie et traitement de l'information) ;
- Les fonctions de contrôle ;
- Ou même simplement deux d'entre elles.

En effet, un tel cumul favorise les négligences, les erreurs, les fraudes et leur dissimulation.

Il stipule que le manuel de procédures décrit les opérations afin de permettre à chacun de savoir ce qu'il doit faire, et à quel moment ce dernier doit le faire.

1.3.2. Le principe d'intégration ou d'autocontrôle :

Les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en place par des **recoupements**, des **contrôles réciproques** ou des **moyens techniques** appropriés.

Les recoupements permettent de s'assurer de la fiabilité de l'exécution ou du suivi d'une information au moyen de renseignements émanant de sources différentes ou d'éléments identiques traités par des voies différentes.

Les contrôles réciproques consistent dans le traitement subséquent ou simultané d'une information selon la même démarche, mais par un agent différent, de façon à vérifier l'identité des résultats obtenus.

Les moyens techniques recouvrent l'ensemble des procédés qui évitent, corrigent ou réduisent, l'intervention humaine et par voie de conséquence les erreurs, les négligences et les fraudes (traitements automatiques informatisés, clefs de contrôle).

La distinction des fonctions de l'entreprise (décision, conservation du patrimoine, comptabilité, contrôle) est fondamentale sur le plan du contrôle interne, car une séparation des tâches permet de réaliser un autocontrôle efficace.

1.3.3. Le principe de permanence :

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation suppose une certaine pérennité de ces systèmes. Il est clair que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

Le contrôle interne s'inscrit dans la pérennité et la continuité de l'organisme, il doit s'adapter à l'évolution de l'environnement de l'organisation.

1.3.4. Le principe d'universalité :

Le principe d'universalité signifie que le contrôle interne concerne l'ensemble des activités de l'entreprise et doit être mis en œuvre par l'ensemble du personnel, en tout temps et en tout lieu.

Ce principe stipule que le système pour être efficace ne doit pas exclure de personnes par privilège, ni tenir de secteur, de domaines réservés ou d'établissements en dehors du système. Il doit s'étendre à tous les membres de l'entreprise. Toutes les fonctions de l'entreprise, qu'elles que soient les personnes qui les remplissent, sont soumises aux règles de contrôle interne. [15]

1.3.5. Le principe d'indépendance :

Le principe d'indépendance implique que les objectifs du contrôle interne (sauvegarde du patrimoine et amélioration des performances) doivent être respectés et atteints indépendamment des méthodes, moyens et procédés de l'entreprise.

Il s'agit de vérifier que le paramétrage des systèmes automatisés de gestion n'élimine pas certains contrôles.

[15] Bernard F., Gayraud R., Laurent R., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332P.

1.3.6. Le principe d'information et qualité du personnel :

Ce principe stipule que l'information qui chemine dans les circuits du contrôle interne doit répondre à certains critères tels que :

- *La pertinence :* l'information doit être adaptée à son objet et à son utilisation. Elle doit être accessible et disponible dans les temps et les lieux voulus ;
- *L'utilité :* l'information utile est celle dont ont besoin les différents niveaux de décision de l'entreprise, elle doit être directement exploitable par son destinataire ;
- *L'objectivité :* l'information ne doit en aucun cas être « déformée » dans un but particulier ;
- *La communicabilité :* l'utilisateur doit pouvoir tirer clairement les informations dont il a besoin à partir des informations reçues ;
- *La vérifiabilité :* il doit être possible d'en retrouver les sources grâce à des preuves justificatives et des références appropriées permettant de justifier l'authenticité de l'information.[16]
- *La qualité du personnel :* concerne la culture de l'organisation qui doit être basée sur la compétence et la bonne moralité.

1.3.7. Le principe d'harmonie :

On entend par principe d'harmonie, l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement. C'est un simple principe de bon sens qui exige que le contrôle interne soit bien adapté au fonctionnement de l'entreprise.[17]

Nous pouvons conclure que le contrôle interne a pour objectif d'améliorer le fonctionnement de l'entreprise. Par ailleurs, l'efficacité du contrôle interne est conditionnée par le respect de ses principes.

[16] En ligne : [http://www.memoireonline.com/11/13/7753/Mise-en-place-du-manuel-de-procedures-comptables-d-une-entreprise-commerciale-Cas-de-MCN-.html#_Toc322437235], date de version : 2008.
[17] Bernard F., Gayraud R., Laurent R., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332P.

Section 2 : Le système du contrôle interne et sa relation avec la gouvernance

2.1. Le périmètre du contrôle interne

2.1.1. Le système de contrôle interne :

Il doit être adapté à chaque entité. En fonction de la nature des activités à remplir, il doit assurer le respect d'un certain nombre de principes qui sont la séparation des tâches, la supervision et la conservation des actifs. Il doit également être adapté aux différentes tâches pour permettre une identification et une réduction des sources d'erreurs et de dysfonctionnements. Il doit se traduire par une matérialisation des contrôles effectués.

a) La séparation des tâches :

La séparation des tâches suppose que la structure organisationnelle, les responsabilités et les tâches de chacun soient clairement définies, notamment par l'utilisation d'organigrammes commentés et de grilles de séparation des tâches précisant la nature des postes, les relations hiérarchiques, et les responsabilités. La séparation des tâches permet de diminuer le risque de fraude ou d'erreur.

Un bon contrôle interne suppose que chacune de ces phases de la transaction soit confiée à une personne distincte.

b) La supervision :

La supervision comporte l'approbation finale des transactions et la vérification de la réalisation des contrôles de base.[18]

c) La conservation des actifs :

Le contrôle interne permet la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise et l'amélioration de ses performances. Il est nécessaire d'établir des procédures visant à le conserver en bon état de fonctionnement pour l'entreprise.

[18] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.

2.1.2. Le rôle du contrôleur interne :

Le contrôleur interne doit aussi :

- veiller à la cohérence de l'ensemble des dispositifs mis en place ;
- contribuer activement à la mise en place des recommandations de l'audit interne.
- procéder à l'évaluation périodique de la procédure mise en place et en déduire les actions et des pistes d'améliorations à entreprendre.
- participer à la formation et à la sensibilisation du personnel.[19]

2.1.3. Les acteurs du contrôle interne :

On pourrait facilement croire que le contrôle interne est l'affaire des dirigeants de l'entreprise, mais c'est : ce dispositif doit concerner toutes les personnes de l'entreprise (dirigeants et salariés) pour être efficace.

- *Les dirigeants* sont chargés de définir, de promouvoir et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et à l'activité de l'entreprise.
- *Les salariés* doivent être motivé et doivent avoir la connaissance et l'information nécessaires pour établir et faire fonctionner le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui leur ont été assignés par la direction.[20]

2.1.4. Les fondements de base de contrôle interne :

Les fondements de base de contrôle interne désignent les politiques et procédures définies par la direction afin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité.[21]

Les fondements du contrôle interne sont les suivants :

- La séparation des fonctions ;
- Le contrôle des applications et de l'environnement informatique ;
- L'approbation et le contrôle des pièces justificatives ;
- La comparaison des données internes avec des sources externes d'information ;
- L'inventaire physique et le rapprochement des données ;
- La restriction à l'accès physique aux actifs et aux documents : système de clés ou d'autorisation d'accès à des fichiers informatisés ;
- La comparaison et l'analyse des réalisations avec les prévisions.

---

[19] Boisselier P., Chalençon L., Doriol D. et al, Vuibert, 2013, 672P.

[20] En ligne : [http://www.lecoindesentrepreneurs.fr/controle-interne/], date de consultation : 15/03/2017

[21] Obert R., Mairesse M., DCG4, Comptabilité et audit, Dunod, 2e édition, 2009, 611 P.

2.1.5. Les risques de contrôle interne :

Il s'agit des risques liés à des anomalies significatives se produisant dans les comptes et ne soient pas détectées par le contrôle interne mis en place. Ces erreurs seraient dues aux procédures de contrôle interne inefficaces ou inexistantes.

L'ensemble du contrôle interne est constitué à la fois d'une partie visible ou formelle : il s'agit des procédures, références, dispositifs de contrôle mis en place par la direction, et d'une partie informelle ou invisible, il s'agit des croyances, l'éthique, les habitudes, les styles de management et les convictions, c'est ce qu'on appelle la culture de l'entreprise.

Le principal objectif du contrôle interne est simple et unique, il correspond à la traduction la plus pertinente de l'anglais « internal control » : c'est la maîtrise des risques, lorsque celle-ci a lieu par l'utilisation des seuls moyens propres de l'organisation.

Définition du risque : selon l'IIA (Institute of Internal Auditors), « un risque est un évènement, une action ou une inaction future qui empêche une organisation d'atteindre ses objectifs. Il se mesure en termes d'impact et de probabilité ».[22]

2.1.6. Les limites du contrôle interne :

Le dispositif de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de l'organisation. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.[23]

2.2. Le contrôle interne et quelques notions avoisinantes :

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et les autres membres de l'organisation de tous les niveaux, il regroupe l'ensemble des procédures et des mécanismes de décision et de contrôle qui rapprochent les actions effectuées pour pouvoir identifier les écarts et mettre des actions correctives

---

[22] Obert R., Mairesse M., DCG4, Comptabilité et audit, Dunod, 2e édition, 2009, 611 P.

[23] En ligne : [http://www.memoireonline.com/07/08/1394/m_appreciation-controle-interne-referentiel-coso-air-algerie5.html], date de version : 2008

afin d'atteindre une assurance raisonnable quant à l'accomplissement des objectifs de l'entreprise dans les trois volets suivants :

- Les opérations sont réalisées, sécurisées, optimisées et permettent à l'organisation d'atteindre ses objectifs de base, de performance, de rentabilité et de protection du patrimoine ;
- Les informations financières et opérationnelles sont fiables;
- Le respect des lois, des règlements et des directives de l'entreprise.[24]

Le système de contrôle interne ne doit pas être confondu avec :

- **le contrôle gestion :** ensemble de procédures et de méthodes prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la gestion de l'entreprise.
- **Le contrôle budgétaire :** système de procédures de rapprochement périodiques entre prévisions et réalisations, dont la fiabilité dépend largement de la qualité du contrôle interne.
- **L'audit interne :** qui est une fonction de l'entreprise chargée de la mise en œuvre des procédures de contrôle interne.

  Si l'audit et le contrôle interne ne sont pas similaires, ils sont cependant complémentaires. Le contrôle interne a besoin de l'audit comme l'audit a besoin du contrôle interne, mais l'un est premier par rapport à l'autre. Le contrôle interne est premier, car c'est lui qui permet d'avoir des processus fiables. L'audit est second, car il permet de s'assurer de la fiabilité du processus et il permet de communiquer cette assurance.[25]

- **Le contrôle externe :** fonction exercée par un professionnel externe à l'entreprise dans le cadre d'une mission légale ou contractuelle dont l'objectif est la formulation d'une opinion sur les états financiers…

[24] Committee Of Sponsoring Organizations of the treadway commission, 1992.

[25] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.

2.3. Le contrôle interne et la gouvernance de l'entreprise

2.3.1. Historique et définition de la gouvernance :

Derrière la notion de contrôle interne il y a celle de gouvernance de l'entreprise « ou gouvernement d'entreprise ». C'est une préoccupation apparue dans les années 1970 face à la multiplication des situations curieuses, voir scabreuses, rencontrées dans un certain nombre d'entreprises. C'est un mouvement international d'origine américaine « corporate gouvernance » et qui a été repris dans tous les pays développés. Il a pour but d'améliorer la manière dont les entreprises sont dirigées. Cela s'est traduit aux États-Unis par la loi Sarbanes-Oxley[26].

Selon Gomez (1997) : « *la gouvernance de l'entreprise, désigne le système de règles et mesures qui ordonne les acteurs sociaux au double sens du terme : il met de l'ordre dans leurs actions et il leur donne des ordres* ».

La gouvernance d'entreprise repose sur un ensemble de mécanismes de règles simples mis en place par l'entreprise, qui permettent d'assurer un meilleur fonctionnement de l'entreprise. Elle repose sur une clarification des rôles de la direction générale et du conseil d'administration. C'est une nouvelle répartition des rôles entre les différents organes de gestion de l'entreprise, pour mieux contrôler ses activités et de protéger les intérêts des actionnaires (investisseurs).

2.3.2. Périmètre et objectif de la gouvernance

La gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, c'est-à-dire un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engagent une autre personne (l'agent) pour accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent. Donc, il s'agit d'une relation contractuelle qui lie les propriétaires du capital financier (actionnaires) avec les dirigeants de l'entreprise (agents). La gouvernance d'entreprise est aussi considérée comme un processus d'amélioration continue, qui va et qui doit se poursuivre dans les années à venir. A cet effet, elle n'est pas seulement l'affaire des grandes sociétés cotées en bourse, la gouvernance, c'est l'affaire de toutes les sociétés, quels que soient leur taille et leur statut et leurs domaines d'activité stratégique (DAS).

[26] Corporate gouvernance traduit par « gouvernement des entreprises » (charreaux, pigé,…etc.) ou par « gouvernance d'entreprise » (Thiveaux, Perez,…etc.).

Pour améliorer la gouvernance des entreprises il est nécessaire de mettre en place des processus adaptés, prenant en charge les principales opérations de l'entreprise, si on veut améliorer l'efficacité de l'entreprise il est nécessaire de les rendre plus efficaces. On va pour cela les rationaliser, les simplifier et les informatiser. Ceci se traduit par la rédaction de procédures décrivant les processus. C'est une pièce fondamentale du contrôle interne.[27]

Selon Richard Chambers président de l'Institute of Internal Auditors (IIA), une bonne gouvernance passe par deux éléments essentiels[28]: premièrement, un bon système de contrôle interne, et deuxièmement, une gestion stratégique des risques.

2.3.3. La contribution du contrôle interne au renforcement de la gouvernance de l'entreprise

Le contrôle interne joue un rôle important au service de la bonne gouvernance. Il s'agit d'un mécanisme de surveillance visant à réduire les conflits d'intérêts existant entre le manager et les actionnaires.

Parmi les principaux objectifs de l'entreprise, la mise en place d'un système de contrôle interne efficace qui contient un ensemble de procédures de contrôles, afin de garantir le bon fonctionnement dans l'entreprise et de respecter les politiques mises en place.

Le contrôle interne et la gestion efficace des risques est un élément clé de la bonne gouvernance, à tous les niveaux d'une organisation et à l'ensemble des opérations.

Le contrôle interne est devenu un outil incontournable dans le système de la gouvernance d'entreprise, et aussi un mécanisme de régulation du comportement des parties prenantes dans leurs relations avec la firme. En effet, il considéré comme l'un des principaux acteurs de ce système. [29]

Les organisations doivent veiller à mettre en œuvre des structures de gouvernance et un dispositif de contrôle interne et de gestion des risques efficaces. La structure de gouvernance encadre les activités de ceux qui se chargent quotidiennement de la gestion des risques inhérents au modèle économique de leur organisation. Il convient de piloter ces

---

[27] En ligne : [https://fr.wikipedia.org/wiki/Contr%C3%B4le_interne#La_gouvernance_de_l.27entreprise], date de version : 2 février 2017.
[28] Ifaci., 2010, « Les challenges de l'audit interne : aujourd'hui et demain ».
[29] Thèse de doctorat en sciences économiques, *le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la Gouvernance d'Entreprise*, 2013, 304 P.

activités afin d'en assurer la cohérence. Les trois éléments qui composent la gouvernance peuvent être représentés comme dans la figure suivante :

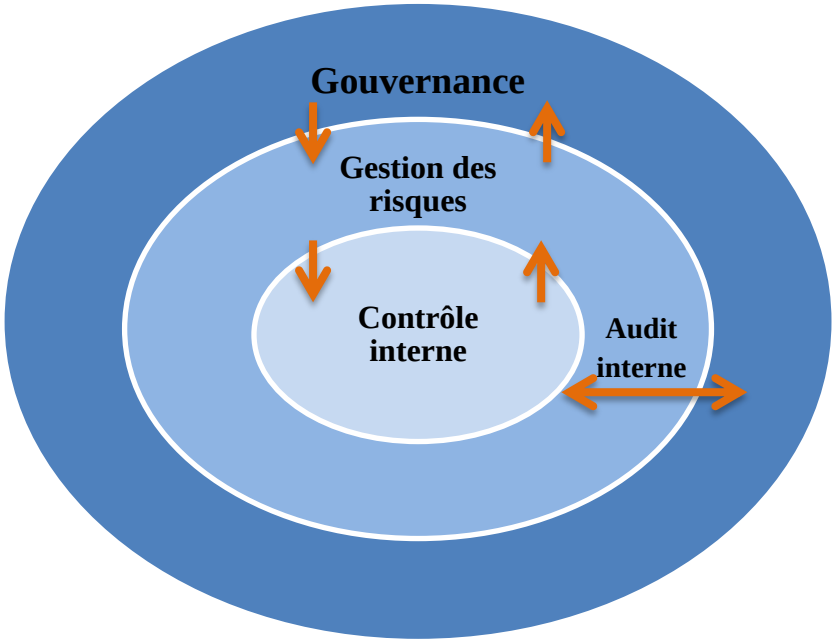


Figure 1 : Principaux éléments de la gouvernance

Source: Ifaci, Manuel d'audit interne (améliorer l'efficcacité de la gouvernance du contrôle interne du management des risques), Eyrolles, 2015, 746 P.

Dans le terme « bonne » gouvernance il y a une connotation forte de contrôle interne. Le contrôle interne est l'un des éléments les plus tangibles et les plus normés des mécanismes de la gouvernance.[30] La gouvernance est un processus piloté par le conseil qui consiste à diriger, autoriser et surveiller les activités de la direction générale en vue de réaliser les objectifs de l'organisation.[31]

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous pouvons conclure que le contrôle interne est indispensable au bon fonctionnement de l'organisation. Par ailleurs, la bonne gouvernance est conditionnée par l'efficacité du dispositif du contrôle interne.

[30] Présentation Houlihan Lokey Howard & Zukin, 16 mai 2006, 13P
[31] Ifaci, Manuel d'audit interne (améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne du management des risques), Eyrolles, 2015, 746 P.

Chapitre 2 : Présentation du modèle COSO et de la méthodologie de recherche

Après avoir présenté les fondamentaux du contrôle interne et de la gouvernance, nous aborderons dans ce chapitre le référentiel COSO, la présentation de l'entreprise, le cadrage du projet et la méthodologie de recherche qui nous a permis de mettre en place le projet d'amélioration du dispositif du contrôle interne.

Section 1 : Le modèle COSO

Le COSO constitue un cadre de référence conceptuel du système de contrôle interne. C'est une norme internationale qui repose sur des principes nouveaux en matière de contrôle interne. Le COSO a permis aux entreprises d'avoir une démarche structurée permettant d'élaborer leur propre système de contrôle interne selon leurs activités.

1.1. Historique et définition du contrôle interne selon le COSO

1.1.1. Historique du modèle COSO

A la suite d'une série de faillites « anormales » aux Etats-Unis dans les années 80, une commission, sous la responsabilité du sénateur Treadway, entreprend une étude sur un cadre de contrôle. Ce travail aboutit en 1992 au premier instrument de Contrôle Interne : le COSO. La question élémentaire de ce modèle est « comment faire pour maîtriser au mieux ses activités ? ».

Le modèle COSO est une référence incontournable reconnue par l'IIA (International Institute of Auditors) dans le domaine du contrôle interne à travers le monde, il est considéré aujourd'hui être un des modèles les mieux adaptés.

Le référentiel COSO est le document que le PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) recommande en termes de structuration et d'évaluation du dispositif de contrôle interne.[32]

[32] Walter J., Noirot P., Contrôle interne des chiffres porteurs de sens, Afnor éditions, 2010, 179 P.

1.1.2. Définition du contrôle interne selon le modèle COSO

Le COSO propose la définition du contrôle interne suivante : Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel de l'organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations,
- la fiabilité des informations financières,
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Ainsi le Contrôle Interne n'offre pas de garantie absolue car il ne permet pas de réaliser complètement les objectifs fixés par les responsables d'une organisation, mais fournit uniquement « une assurance raisonnable » quant à l'atteinte de ces objectifs.

En ce sens, nous pouvons ajouter que le Contrôle Interne ne rend pas la fraude impossible, ce n'est qu'un moyen préventif de la limiter au maximum ou de découvrir aussitôt que possible. [33]

Le contrôle interne s'appuie sur le modèle COSO 1 (*Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission*) qui se présente sous la forme d'une matrice à trois axes. Cette représentation nécessite une phase d'appropriation, mais l'approche composantes/ objectifs/ organisation se révèle très complète. [34]

1.2. Objectif et périmètre du Contrôle interne selon le référentiel COSO

1.2.1. Objectif du contrôle interne selon le COSO

Le contrôle interne poursuit un objectif global, la maîtrise par un organisme de ses activités. Il est explicité ci-dessous via la méthodologie COSO.[35]

1.2.2. La pyramide du COSO

La pyramide du COSO repose sur un socle qui est : l'environnement de contrôle.

Elle comporte trois étages, telles que :

- L'évaluation des risques ;

[33] Bernard F., Gayraud R., Rousseau L., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332P.
[34] Walter J., Noirot P., Contrôle interne des chiffres porteurs de sens, Afnor éditions, 2010, 179 P.
[35] En ligne : [http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/controle-interne/essentiel/s-informer/5-composantes-controle-interne#.WOSfbm_hDIV], date de version : 26/05/2014.

- Les activités de contrôle ;
- Le pilotage stratégique.

Le COSO 1 a identifié cinq composantes fondamentales du contrôle interne. Il les a symboliquement représentées sous la forme d'une pyramide universellement connue sous le nom de « Pyramide du COSO ». Cette pyramide est complétée par une vision à trois dimensions soulignant l'universalité de ces cinq composantes et dans tous les domaines d'activités.[36]

Le tout est supporté par une charpente : l'information et la communication.

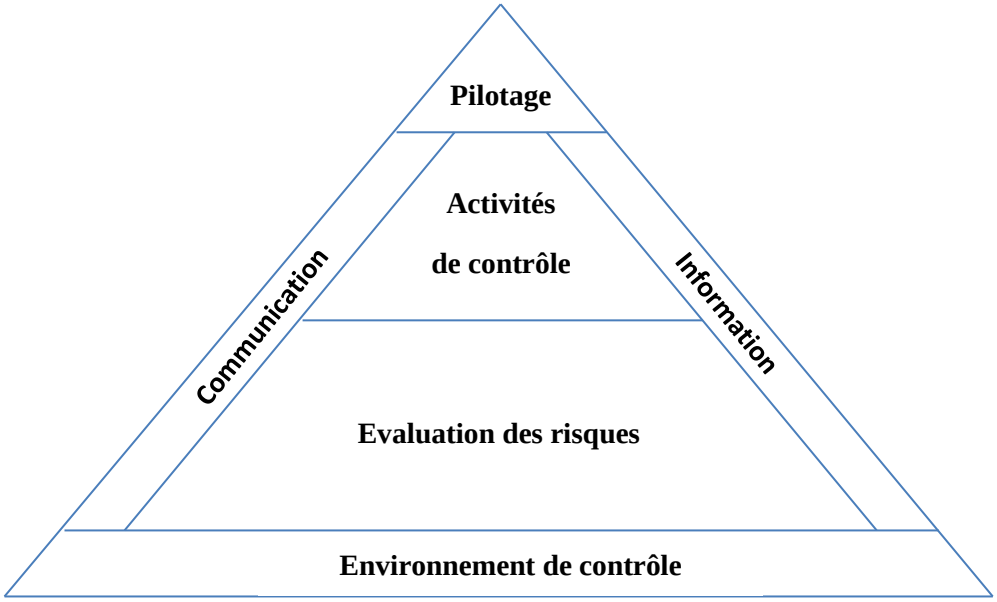


Figure 2 : La pyramide du COSO 1

Source: Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.

1.3. Les composantes du contrôle interne selon COSO

Pour le COSO, la maîtrise d'une organisation s'appuie sur quatre grands objectifs principaux : l'efficacité et l'efficience opérationnelles, la fiabilité et l'intégrité de l'information financière, le respect des lois, des règlements et des contrats en vigueur et la protection du patrimoine de l'organisation. Afin d'atteindre ces quatre objectifs, le système de contrôle interne se doit s'afficher cinq grandes composantes, piliers de son efficacité :

- L'environnement de contrôle proprement dit (*control environment*).
- L'évaluation des risques (*risk assessment*).

[36] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.

- Les activités de contrôle (*control activities*).
- L'information et la communication (*information and communication*).
- Le pilotage (supervision) du contrôle interne (*monitoring*).[37]

1.3.1. L'environnement de contrôle

Selon le COSO, l'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'une entreprise et détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Cet environnement constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne puisque de celui-ci découlent la discipline et l'organisation de l'entreprise.[38]

L'environnement de contrôle, c'est la base et c'est le milieu dans lequel va se développer et s'organiser le contrôle interne. Sa qualité va conditionner la qualité du contrôle interne et c'est pourquoi l'environnement de contrôle constitue la base de la pyramide : « il est le socle sur lequel tout va se construire ».

Il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Sans environnement de contrôle favorable, il est inutile d'espérer à un résultat significatif et donc à une maîtrise satisfaisante des activités.

C'est donc un élément essentiel qui constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle ; il symbolise la culture. L'entreprise est une mosaïque de cultures composant la culture globale.[39]

Cette dimension de l'environnement de contrôle comprend notamment cinq principes : l'intégrité et éthique ; indépendance et expertise du conseil d'administration ; structures, pouvoirs et responsabilités, formation et fidélisation des collaborateurs et responsabilisation.[40]

- **L'intégrité et l'éthique :** si la morale a une dimension universelle, l'éthique a une dimension personnelle. La mise en œuvre des valeurs d'intégrité et d'éthique passe par l'adoption de codes de conduite valorisant l'adhésion aux valeurs de l'organisation, les conflits d'intérêts, ou les normes de comportement éthique des individus, que ce soit

[37] Walter J., Noirot P., Contrôle interne des chiffres porteurs de sens, Afnor éditions, 2010, 179 P.
[38] En ligne : [http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2006-1-page-27.html], date de version : 2006.
[39] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.
[40] Bertin E., Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Eyrolles, Editions d'organisations, 2007, 319 P.

pour les employés de l'entreprise ou pour toutes les autres parties prenantes. Ces facteurs sont favorables à la qualité de l'environnement de contrôle. [41]

- **L'indépendance et l'expertise du conseil d'administration :** les responsables de la supervision doivent être compétents et faire preuve d'objectivité.
- **La mise en place de structures, de pouvoirs et de responsabilités :** si les deux premiers principes de l'environnement de contrôle ont remis l'accent sur les dimensions humaines et éthiques, le rôle du contrôle interne est principalement de mettre en place les structures qui évitent de placer les personnes en situation de fragilité ou de tentation. Une bonne structure de travail contribue à un meilleur fonctionnement de l'entreprise.
- **L'engagement vers la compétence :** la formation et la fidélisation des collaborateurs. L'exigence de responsabilité suppose la capacité à remplir ses fonctions, c'est-à-dire l'adéquation des connaissances et des expériences professionnelles aux responsabilités assumées.[42]Un bon environnement de contrôle exige compétence et intégrité dans la gestion des ressources humaines.
- **La responsabilisation :** l'environnement de contrôle facilite donc l'exercice du contrôle interne quand les responsabilités et les pouvoirs correspondent à la répartition stratégique et claire des activités, et des processus au sein de l'entreprise.[43]

1.3.2. L'évaluation des risques

Compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement, du contexte réglementaire et des conditions d'exploitation, l'évaluation des risques consiste en l'ensemble des méthodes permettant d'identifier et de maîtriser les risques spécifiques liés au changement.

Et pour concevoir et mettre en œuvre un système de contrôle interne de bonne facture, relativement cohérent, il faut également connaître les risques susceptibles de faire obstacle.[44]

Cette dimension intègre quatre principes : la spécification des objectifs, l'identification et l'analyse des risques, l'évaluation des risques de fraude et l'identification et l'évaluation du changement.

---

[41] Bernard F., Gayraud R., Rousseau L., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332 P.
[42] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[43] En ligne : [http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/controle-interne/essentiel/s-informer/5-composantes-controle-interne#.WOSfbm_hDIV], date de version : 26/05/2014.
[44] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.

- **La spécification des objectifs :** c'est l'étape préliminaire et obligatoire à l'évaluation des risques. Les objectifs généraux de l'entreprise doivent être suffisamment synthétiques pour donner une vision d'ensemble de la situation de l'entreprise, et suffisamment spécifiques pour prendre en compte les spécificités de l'entreprise, son histoire, ses ressources disponibles, et son secteur d'activité.
- **L'identification et l'analyse des risques :** la performance de l'entreprise peut être compromise par des facteurs, internes ou externes, qui affectent les objectifs explicites ou implicites. L'identification des risques se base d'une analyse des activités, tant au niveau global de l'organisme qu'au niveau détaillé de chacune de ses activités ;

  En ce qui concerne l'analyse des risques, elle consiste en la hiérarchisation de ces derniers en fonction de leur impact en termes d'enjeux pour l'organisme.[45]
- **L'évaluation des risques de fraude :** L'évaluation des risques réside dans la détection et l'analyse des facteurs susceptibles de perturber la réalisation des objectifs.[46]
- **L'identification et l'évaluation du changement :** pour saisir pleinement les opportunités liées au changement, il est préférable d'avoir mis en place un processus d'identification des facteurs de changement et d'avoir anticipé sur les processus ou les activités à modifier pour s'y adapter.[47]

1.3.3. Les activités de contrôle

Selon le COSO, les activités de contrôle peuvent se définir comme l'application des normes et des procédures définies par la direction qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management dans la dynamique de la réalisation des objectifs et de la maîtrise des risques.[48]

Les activités de contrôle, c'est le troisième étage de la pyramide, ces activités ne sont pas seulement « l'application des normes et procédures », ce sont les dispositifs spécifiques que chacun va mettre en œuvre pour faire face à ses risques de ne pas atteindre les objectifs fixés.[49]

Les activités de contrôle correspondent à trois principes : la sélection et le développement des contrôles ; les contrôles sur la technologie informatique et les règles et procédures.

---

[45] En ligne : [http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/controle-interne/essentiel/s-informer/5-composantes-controle-interne#.WOSfbm_hDIV], date de version : 26/05/2014
[46] Bernard F., Gayraud R., Rousseau L., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332 P.
[47] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[48] Bertin E., Audit interne : enjeux et pratiques à l'international, Eyrolles, Editions d'organisations, 2007, 319 P.
[49] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.

- **La sélection et le développement des activités de contrôle :** puisque chaque entreprise poursuit ses propres objectifs et met en œuvre sa propre stratégie, les activités de contrôle interne seront nécessairement distinctes selon chaque entreprise.
- **Les contrôles sur la technologie informatique :** les contrôles des systèmes d'information peuvent être généraux ou spécifiques à une application informatique. La cohérence entre les différents mécanismes de contrôle et la prise en compte des interactions possibles constituent des enjeux majeurs pour la performance et la sécurité des systèmes d'information.
- **Le déploiement par les règles et les procédures :** les règles permettent d'établir ce qui doit être fait, alors que les procédures détaillent les actions que les employés doivent accomplir pour respecter les principes. Les règles et les procédures doivent permettre de s'assurer que les directives des dirigeants sur le contrôle des risques sont réellement mises en œuvre.[50]

Pour soutenir cet ensemble, il faut une charpente qui va venir renforcer la cohérence de l'ensemble : ce sont la communication et l'information.

1.3.4. La maîtrise de l'information et de la communication

Les systèmes d'information et de communication sont des éléments fondamentaux du contrôle interne.

Les systèmes de contrôle interne doivent assurer la pertinence de l'information et l'efficacité de la communication tant interne qu'externe.

L'objectif d'un système d'information et de communication efficace est de permettre au personnel de recueillir et d'échanger les informations nécessaires à la conduite, la gestion et le contrôle des opérations. Les systèmes d'information produisent des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et contrôler l'activité. En outre, ces systèmes traitent non seulement des données produites par l'entreprise, mais également celles qui sont liées à l'environnement externe, sont nécessaires à la prise de décisions pertinentes comme au reporting externe.[51]

---

[50] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[51] En ligne : [http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2006-1-page-27.html], date version : 2006.

a) La communication :

On doit distinguer la communication interne et la communication externe, destinée aux acteurs situés en dehors de l'organisation.

La communication interne : un système de contrôle interne doit garantir la communication des comportements non conformes quand ceux-ci peuvent affecter de façon significative le fonctionnement de l'organisation. La communication interne permet de remonter l'information et donc de donner l'alerte en cas d'urgence.[52]

La communication externe : le système de contrôle interne doit assurer un suivi et un archivage tant des informations communiquées à l'extérieur que des informations reçues des diverses parties prenantes et ayant conduit à des prises de décision ou à des actions significatives.[53]

La communication externe concerne toutes les parties prenantes externes : journalistes, assurances, banques, autorités de contrôle et régulateurs, médias divers, auditeurs externes…

La communication est l'outil indispensable pour la transmission de l'information ; notamment les directives de la Direction Générale ; et ses caractéristiques essentielles sont l'efficacité et la clarté.

Mais l'essentiel dans la communication c'est l'information qu'elle véhicule.

b) L'information

L'information doit être pertinente, exacte, précise, transmise dans les délais et aux bons destinataires pour une utilisation efficace. Sa circulation doit être multidirectionnelle (descendante, ascendante et transversale). Le système d'information de l'entreprise doit être maîtrisé, c'est-à-dire faire l'objet d'une gouvernance rigoureuse.[54]

---

[52] Renard J., Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, Eyrolles, 2012, 258 P.
[53] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[54] Bernard F., Gayraud R., Rousseau L., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332P.

1.3.5. Le pilotage du contrôle interne (supervision : c'est-à-dire « le contrôle du contrôle » interne)

Le pilotage « précédemment dénommé supervision » vise à s'assurer de l'efficacité « la capacité à réduire et maîtriser les risques » et de l'efficience « la maîtrise des risques en minimisant les ressources consommées et en évitant les restrictions à l'innovation » des systèmes de contrôle interne.[55]

Piloter c'est, pour chaque responsable, se sentir concerné, donc s'approprier son propre contrôle interne et du même coup le maintenir efficace et analyser ses faiblesses pour l'améliorer. Pour ce faire, il faut à la fois sensibiliser, coordonner, évaluer et mettre à jour.

a) Sensibiliser : il est impérativement nécessaire de mettre en place une politique de sensibilisation des responsables à la nature du contrôle interne (maîtrise des activités) et à ce qu'ils doivent faire pour le mettre en vigueur de façon à permettre cette appropriation.

b) Coordonner : il faut que l'action de chacun soit coordonnée avec l'action de tous, il faut bien qu'il y ait une politique commune.[56]

c) Evaluer : un système de contrôle interne piloté est un système qui est régulièrement évalué : évaluation globale pour le contrôle interne de l'organisation toute entière afin de faire apparaître les points de faiblesse et évaluation par chaque manager dans son périmètre de responsabilité dans le même but pour la partie qui le concerne.

L'évaluation aboutit à une nécessaire mise à jour car piloter c'est aussi mettre à jour.

d) Mettre à jour : dans un monde en mouvement, où les risques apparaissent et disparaissent, les processus d'actualisation et la veille permanente des dispositifs de contrôle interne est un devoir absolu.

Le contrôle permanent et périodique : le pilotage permet d'évaluer les contrôles critiques sur les risques significatifs. Le processus de supervision selon le COSO est ordonné autour de quatre étapes :

---

[55] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[56] En ligne : [http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/controle-interne/essentiel/s-informer/5-composantes-controle-interne#.WOSfbm_hDIV], date de version : 26/05/2014.

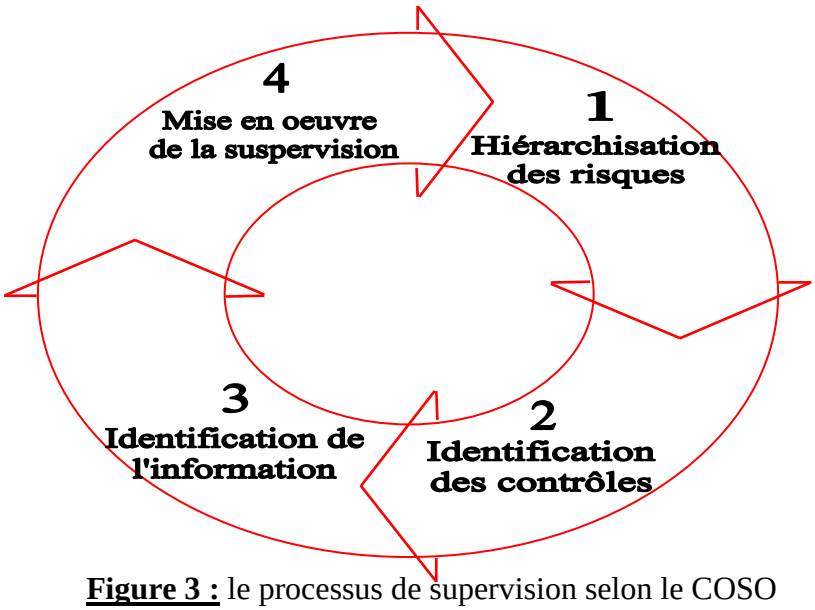


Figure 3 : le processus de supervision selon le COSO

Source: COSO (2008, Guidance on Monitoring Design & Implementation Progression).

Pour s'assurer que le système de contrôle interne est bien conçu et qu'il fonctionne harmonieusement, il est nécessaire de disposer d'une information qui soit suffisante, pertinente, fiable et actuelle.[57]

Le système de pilotage permet de valider que le Contrôle Interne est efficace. Il doit intégrer le traitement, l'évaluation et la communication des faiblesses de contrôle interne détectées. L'ensemble du processus doit permettre de confirmer la pertinence attendue du contrôle interne dans le but de renforcer l'atteinte des objectifs.

Ce système permet au management d'assumer son rôle de maître d'œuvre du dispositif de contrôle interne.[58]

1.4. La lecture du modèle COSO

La lecture du modèle COSO doit être globale et systémique. Il s'applique à l'entreprise dans son ensemble et permet à chacun de se situer dans l'entreprise et de mesurer sa contribution individuelle à l'atteinte des objectifs globaux.

Le contrôle interne s'est progressivement élaboré à partir de divers référentiels dont le plus connu et le premier est le COSO 1 qui sert encore largement de référence et a été complété au plan de la gestion des risques par le COSO 2.

[57] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
[58] Bernard F., Gayraud R., Rousseau L., Contrôle interne, Maxima, 4e édition, 2013, 332P.

1.4.1. Les axes du modèle COSO :

C'est à partir de ces composantes du contrôle interne que s'apprécie l'efficacité du contrôle interne : on vérifie que chacun des éléments est en place et fonctionne correctement.

a) L'axe des objectifs :

Il se décline à partir des objectifs globaux et stratégiques à tous les niveaux de l'entreprise. Par conséquent, nous trouverons une déclination des objectifs aux différents niveaux de pilotage de l'entreprise (entreprise, stratégique, activité).[59]

b) L'axe des composantes :

L'axe des composantes est organisant de l'entreprise. Les flux financiers, ainsi que tous les processus doivent être étudiés de bout en bout. A partir d'un fait générateur, il est nécessaire de suivre le cheminement de l'actif matériel ou immatériel jusqu'à sa sortie de l'entreprise ou de sa transcription comptable.

c) L'axe organisation :

Selon les délégations de responsabilité au sein de l'entreprise, l'axe des organisations permet de décliner, gérer et consolider les informations au niveau de granularité pertinent.

La pérennité de l'axe organisation est courte. En effet, les changements d'organisation fréquents peuvent se révéler perturbants si on ne prend pas les précautions nécessaires qui s'imposent au niveau du contrôle interne et au niveau de sa mise à jour.

1.4.2. L'analyse du modèle COSO :

Chaque axe du modèle COSO (composantes, objectifs, organisation) est à appliquer à l'entreprise dans sa globalité, avant d'être ensuite décliné dans les différentes mailles de l'organisation, qu'elles soient fonctionnelles ou hiérarchiques.[60]

Comme tout référentiel, le modèle COSO n'est pas parfait et il est amené à évoluer. Ce modèle est passé d'une modélisation de cinq à huit composantes entre le COSO 1 et le COSO 2, et il a fait l'objet de recommandations particulières plus précises sur sa composante de pilotage.

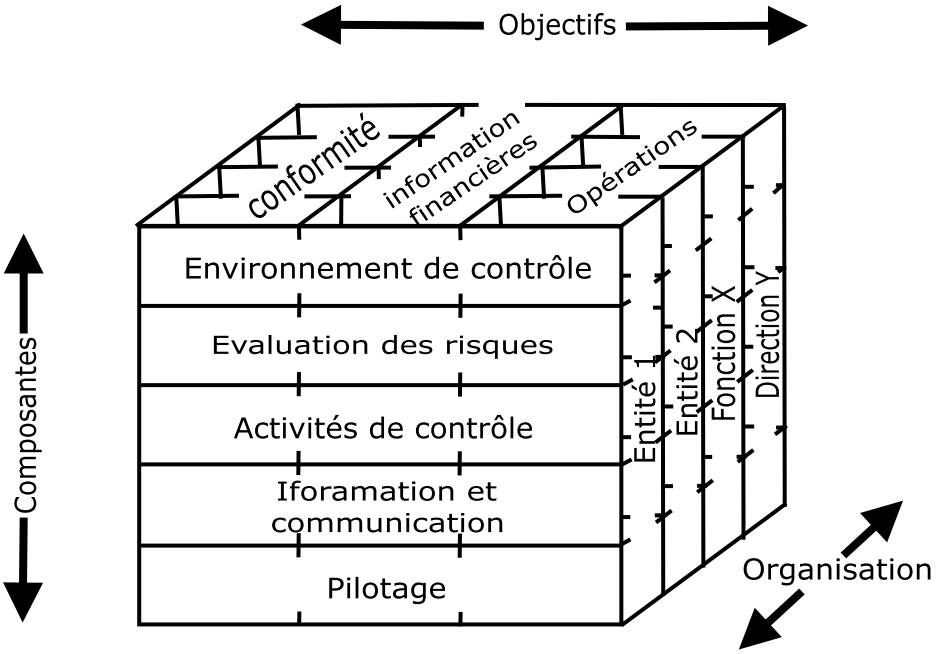
---

[59] Noirot P., Walter J., Le contrôle interne, 100 questions pour comprendre et agir, Afnor éditions, 2009, 175 P.

[60] Walter J., Noirot P., Contrôle interne des chiffres porteurs de sens, Afnor éditions, 2010, 179 P.

Les ressources nécessaires à chaque maille de l'organisation étant identifiées, la mesure des ratios de productivité est intégrée de façon native dans la lecture du modèle COSO.

Le modèle COSO est représenté sous la forme d'un cube qui permet de croiser les objectifs avec la structure de l'entreprise et avec les cinq éléments composant le contrôle interne.



Modèle coso

Figure 4 : Le modèle COSO

Source: Noirot P., Walter J., Le contrôle interne, Afnor éditions, 2009, 175 P.

Le COSO 1 est un modèle de gestion qui propose un cadre de référence pour le contrôle interne (Internal Control Integrated Framework), qui est défini comme un dispositif (ou processus) mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable de la réalisation des objectifs.

Le COSO 2 est une étude réalisée aux Etats-Unis à la suite de la loi Sarbanes-Oxley-Sox, c'est une évolution du COSO 1 qui propose un cadre de référence pour la gestion des risques de l'entreprise (Entreprise Risk Management Framework). La gestion des risques de l'entreprise est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une entreprise.

Ce processus transverse est exploité pour l'élaboration de la stratégie et vise à :

- Identifier les événements potentiels pouvant affecter l'organisation,
- Maîtriser les risques, afin qu'ils soient dans les limites de l'appétence au risque « ou risk appetite » de l'organisation,
- Fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation (base du COSO1).

Le système de management COSO 2 est basé sur une vision de l'entreprise orientée sur les risques. Il enrichit et complète le COSO 1 sur ce plan.

L'appétence au risque est le niveau de prise de risque accepté par l'entreprise. C'est une notion absente du COSO 1 qui rejoint l'idée du niveau de tolérance, tolérer étant l'un des quatre comportements face au risque. L'appétence au risque est conditionnée par les objectifs de manière générale, et plus particulièrement par la déclination par objectifs stratégiques de la vision ou des ambitions de l'entreprise.

S'il conserve la représentation sous la forme d'un cube « enrichi », le COSO 2 apporte un quatrième élément à l'axe des objectifs : la stratégie, auquel les trois autres éléments d'objectifs du COSO 1 sont reliés.[61]

Dans son essence, le contrôle interne ne norme pas, il assure que les normes (les standards) sont bien respectées.

Le contrôle interne normalisé tend désormais à s'assurer que la façon de faire est conforme aux règles et aux normes. C'est la conformité qui s'impose aux processus.[62]

Conclusion :

Ce chapitre nous a permis de mettre en évidence le modèle COSO, qui est considéré comme une référence remarquable en matière de mise en œuvre et maintenance du dispositif du contrôle interne. Le chapitre suivant sera dédié à la présentation de l'entreprise et la méthodologie de recherche.

[61] Noirot P., Walter J., Le contrôle interne, Afnor éditions, 2009, 175 P.
[62] Pigé B., Audit et contrôle interne (de la conformité au jugement), EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.

Section 2: Cadrage et méthodologie de recherche

2.1. Présentation de l'entité d'accueil « la Centrale Danone »

2.1.1. Danone Monde, un pionnier de l'agroalimentaire mondial

Avec la mission d'apporter la santé par l'alimentation au plus grand nombre, le groupe français Danone figure parmi les leaders mondiaux de l'alimentation.

A travers son double projet économique et social, le groupe a pour ambition de créer de la valeur partagée pour l'ensemble de ses parties prenantes : ses 100000 salariés, consommateurs, clients, fournisseurs et actionnaires.[63]

a) Danone au Maroc : la Centrale Danone

La Centrale Danone, entreprise leader du secteur alimentaire au Maroc depuis 1940, est porteuse d'une mission claire : une entreprise citoyenne est créatrice de valeur, qui met quotidiennement à la disposition des consommateurs, partout au Maroc, des produits de qualité supérieure alliant nutrition, plaisir et santé.

Impliquée de façon active et visible dans plusieurs projets de responsabilité sociale, notamment dans l'éducation, la nutrition et la promotion d'un mode de vie sain, Centrale Danone intègre aujourd'hui la dimension sociale et environnementale dans la vie de l'entreprise pour en faire un levier d'amélioration continue.

Avec plus de 4000 collaborateurs, 120000 éleveurs partenaires, 75000 points de ventes desservis quotidiennement et plus de 60% de parts de marché dans les produits laitiers, Centrale Danone est un acteur incontournable du paysage socioéconomique marocain.

b) Fiche signalétique de la Centrale Danone (voir annexe I page 101)

c) Sites de la Centrale Danone au Maroc

La Centrale Danone est présente partout au Maroc à travers ses hubs et entrepôts, ses quatre usines ; Salé, Meknès, El-Jadida, Fqih Ben Salah ; et son siège social situé à Casablanca. Mon stage de fin d'étude se déroule au sein de l'usine de Meknès.

[63] Source : Document interne de la Centrale Danone

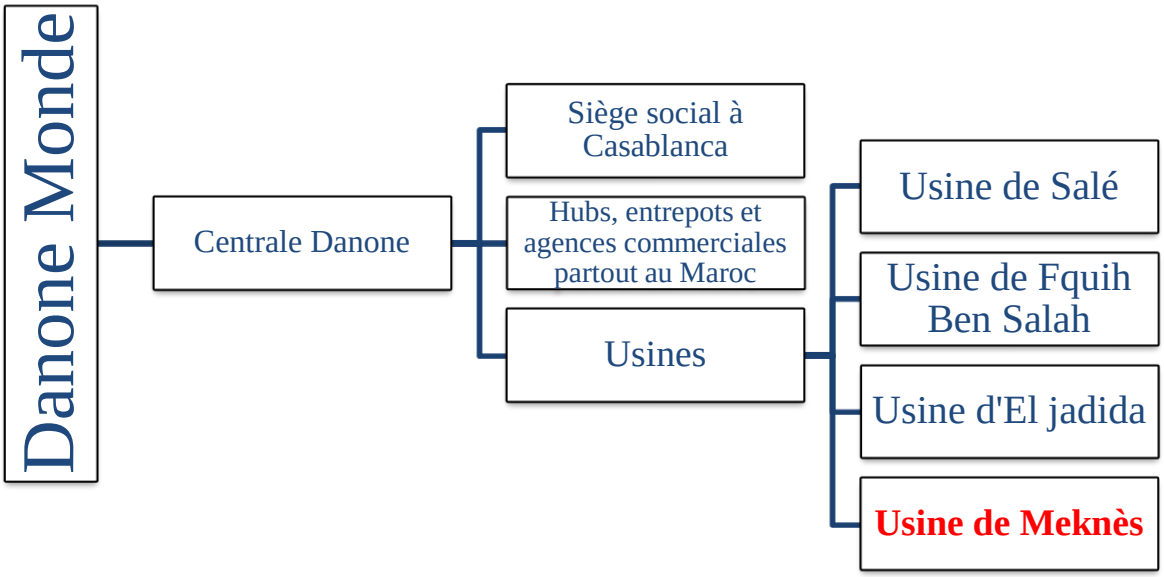


Figure 5 : les sites de production de la Centrale Danone

Source: Document interne

2.1.2. L'usine de Meknès, un site pilier de la centrale Danone

Le site de Meknès a été créé en 1985, son activité au début était limitée à la production du lait pasteurisé. La diversification des produits laitiers a été faite par étapes. Le tableau donne un aperçu sur cette évolution.

a) **L'organigramme de l'usine de Meknès : (voir Annexe II page 102)**

b) **Les départements de la Centrale Danone usine de Meknès :**

L'usine de Meknès couvre une partie très importante du marché local et national, c'est un site performant qui est en amélioration continue. Ceci est réalisé grâce aux divers départements.

2.1.3. Présentation du service contrôle de gestion de l'usine de Meknès :

a) **Les missions et rôle du service contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion a pour mission principale de définir les finalités et les objectifs généraux de l'entreprise à long terme d'une part, et d'autre part, de s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie à adopter pour orienter la gestion vers la réalisation des objectifs fixés

dans les meilleures délais et au moindre coût et avec une qualité maximale conformément aux prévisions.[64]

b) Le contrôle de gestion de la Centrale Danone

Le département de contrôle de gestion dans la Centrale Danone est dirigé par un VP financier et un contrôleur de gestion. Chaque usine comporte un service contrôle de gestion usine, géré par un contrôleur de gestion qui est à son tour responsable des agents de contrôle de gestion.

Le schéma de la figure présente la hiérarchie du contrôle de gestion de la Centrale Danone. **(Voir annexe III page 103)**

c) Service de contrôle de gestion (CDG) usine de Meknès :

Le service contrôle de gestion de Meknès est chargé de :

- La préparation & animation des budgets industriels OPEX & CAPEX en concertation avec les responsables concernés.
- L'élaboration & animation des rapports de gestion mensuels tout en mettant en relief les indicateurs pertinents qui renseignent les événements clés.
- L'analyse et suivi des projets de productivité arrêtés.
- Support à la direction usine pour l'optimisation et l'amélioration de ses indicateurs de gestion.
- L'analyse des écarts de gestion et proposition des actions correctives appropriées.
- La proposition de nouvelles méthodes de gestion qui s'inscrivent dans le cadre d'un processus d'amélioration continue.
- La détermination des prix de revient usine par gamme et par produit.
- Le suivi des investissements industriels & calcul de la rentabilité prévisionnelle des projets d'investissement.

[64] Désiré-Luciani M., Hirsch D., Le grand livre du contrôle de gestion, et autres, Eyrolles, 2013, 577P.

2.2. Le cadrage du projet

Après avoir présenté l'organisme d'accueil, la CDAM, il est temps de cadrer le projet de fin d'études ; présenter le contexte du projet et choisir la méthodologie du travail. Pour ce faire, je vais adopter dans un premier temps la méthode CPS « Cadrage Pragmatique et Synthétique ».

La méthode est basée sur trois questions principales : Qui ? Comment ? Et Quelle organisation ?. Le tableau ci-dessous présente le cadrage du projet :

Tableau 1: Cadrage Pragmatique et synthétique (CPS) du projet

Quoi ?	**Le projet**	Nom	La contribution du contrôle interne à la gouvernance de l'entreprise selon le référentiel Dango : Cas de l'entreprise Centrale Danone
		Définition	Ce projet vient de consolider la formation reçue mon cursus à l'ENCGJ. Il s'agit d'exploiter les outils acquis, les connaissances et l'esprit développé lors de la formation pour la réalisation d'un projet concret dans le monde professionnel.
		Caractéristiques essentielles	Projet de fin d'études pour l'obtention du diplôme en audit et contrôle de gestion de l'École Nationale de Commerce et de Gestion d'El Jadida (ENCGJ).
	Les objectifs	Objectifs techniques	Mise en place d'une procédure de réception lait et amélioration de la grille Dango.
		Objectif de délai	Atteindre les objectifs pendant la durée de stage qui est quatre mois.
		Objectif de coût	Le projet est rentable.
Comment ?		Techniques de base	QQOQCPC, PDCA, Diagramme d'Ishikawa.

	La technique	Les difficultés principales	Difficultés de collecte d'information ; Contrainte de temps ; Manque de motivation du personnel.
		Les solutions	Suivi courant des pistes d'amélioration ; Accompagner le personnel lors de la réalisation des actions d'amélioration.
	Le planning	Les dates clés	Du 13/03/2017 au 17/03/2017: mission d'inventaire des immobilisations avec le cabinet Gathier.
		Les grandes phases du planning	Prise de connaissance, collecte d'information, évaluation des enregistrements et des tâches et la rédaction.
	Les moyens	Les hommes	Le CDG, les agents CDG, le chef du projet, le responsable laboratoire, les agents de sécurité.
		Le matériel	Le lecteur code à barres, les camions citernes, le pont bascule, les appareils d'analyses physico-chimiques.
		Le logiciel	M3, Milk IT, Coswin, MS Word, MS Excel, MS PowerPoint.
Quelle organisation ?	**Le management du projet**	Le responsable	Le service contrôle de gestion de la Centrale Danone usine de Meknès, filiale du groupe Danone.
		Son pouvoir	Planification et suivi des actions, analyse des écarts.
		L'équipe, le rôle de chacun	L'équipe de contrôle de gestion a pour rôle la réalisation des actions et des directives.
		L'organisation de l'équipe	L'équipe est dirigée par le CDG et il est indépendante des autres services.

	La communication	Communication interne	Réunions, mails officiels, face à face, par téléphone.
		Communication externe	Par téléphone, réunions, mails officiels.

Source: En ligne : [http://m.emery.management.pagesperso-orange.fr/mp2cadrage.pdf], date de version : juillet 2013.

Mon stage de fin d'études s'est déroulé au niveau du service contrôle de gestion de l'usine de Meknès, en tant que stagiaire chargée de la mise en place de la procédure de réception de lait, de l'amélioration de la grille DANgo (référentiel du contrôle interne) des procédures de gestion des immobilisations, de gestion de de produits finis (PF) et emballages et de gestion des pièces de rechange (PDR).

Méthode SMART : Verrouiller le dispositif du contrôle interne

Tableau 2 : La méthode SMART

Objectif SMART[65]		
Lettre	**Signification**	**Explication**
S	Spécifique	Le processus d'amélioration est clair (maîtrise du dispositif du contrôle interne).
M	Mesurable	Les données à exploiter sont quasiment disponibles.
A	Atteignable	Oui, à travers l'élaboration de la procédure et la mise à jour de la grille Dango.
R	Réalisable	L'objectif est réalisable grâce à l'implication du personnel et le respect des normes.
T	Définis dans le temps	La fréquence du contrôle et de suivi est définie selon l'activité.

Source: Etablit par nous-même

Après avoir présenté l'entreprise et le cadrage du projet, nous aborderons dans ce chapitre l'approche méthodologique de notre projet à travers un modèle d'analyse et des outils de

[65] En ligne : [https://blog.goalmap.com/objectifs-smart-comment-se-fixer-des-objectifs-et-les-atteindre/], date de version : 11/10/2015.

collecte et d'analyses de données qui nous ont permis de concevoir la procédure et d'améliorer le dispositif du contrôle interne.

2.3. La méthodologie de recherche

2.3.1. La démarche de traitement du thème : PDCA

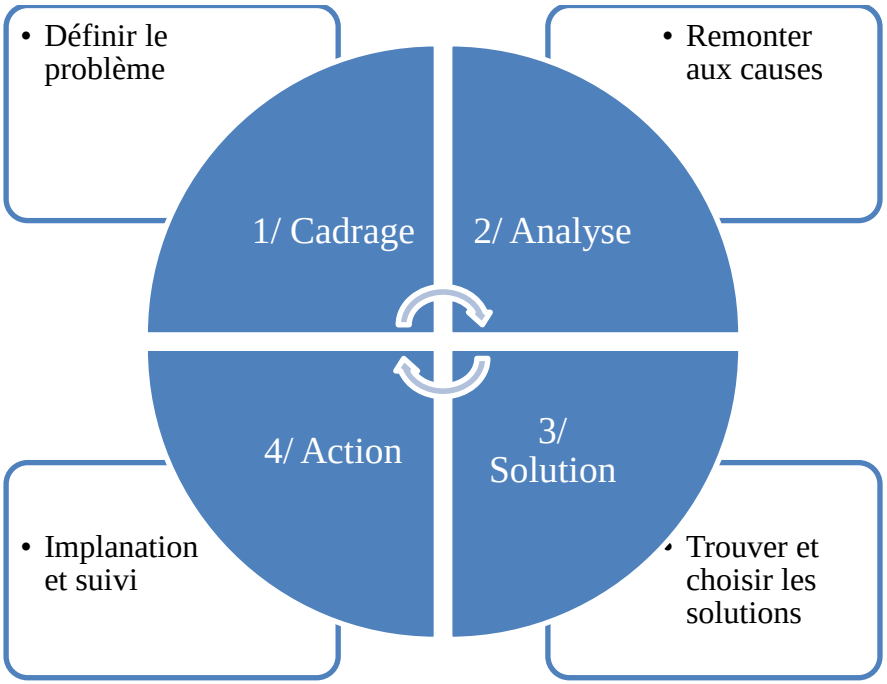


Figure 6 : La démarche « PDCA »

Source: Effectuée par nous même

Le cycle d'action PDCA est une méthode utilisée pour situer les différentes étapes à suivre pour améliorer la performance d'une organisation.

2.3.2. Modèle d'analyse

Tableau 3 : Le modèle d'analyse

Phases	Etapes	Outils
Préparation (Plan)	Prise de connaissance générale	Interview, Observation, Analyse documentaire
Réalisation (Do & Check)	Evaluation, des enregistrements et des tâches	Grille de séparation des tâches, flowcharts

Finalisation (Act)	Rédaction de la procédure. Amélioration de la grille Dango Recommandations	Grille de séparation des tâches, Matrice RACI

Source: Etablit par nous-même

2.3.3. Outils de collecte et d'analyse des données

Outils de collecte de données

- **Les visites sur les lieux et les observations directes :**

Il est souvent indispensable pour la qualité de la démarche de la description de la procédure et de la compréhension de l'entreprise de procéder à des visites de prise de connaissance sur les lieux de travail. Elles consistent à se rendre place, d'aller en contact avec les différents services concernés.

La visite sur les lieux doit permettre une prise de contact physique qui améliore la perception des réalités concrètes. Aussi, le visiteur doit constater avec soin et avec un niveau de précision et de détail suffisant les pratiques et les contraintes de l'organisation.

- **Les interviews :**

L'interview est une technique qui consiste à s'entretenir avec le personnel afin d'en apprendre plus sur l'environnement interne de l'entreprise. Elle permet aussi d'expliquer et de commenter le déroulement des opérations afférentes à un processus.

L'organisation de l'interview consiste en :

- la prise de rendez-vous (heure, lieu, durée prévue) ;
- la définition des objectifs, des thèmes et plus précisément des points à aborder ;
- l'établissement du guide d'interview orientant les différents points à aborder.

Pour bien comprendre les objectifs de notre mission et pour repérer les informations clés du processus, nous avons effectué un entretien avec le responsable contrôle de gestion, le responsable laboratoire et l'agent de sécurité.

- **Recherche documentaire :**

La recherche documentaire est la technique la plus facile à mettre en œuvre. Elle consiste à faire le point sur ce qui est disponible en collectant des informations de diverses sources. Pour notre projet, la collecte de données se basait sur les procédures existantes, les documents internes (organigramme, les dossiers d'enregistrement). L'analyse documentaire permet de caractériser les problèmes et déterminer les pistes d'amélioration.

- **Diagnostic des procédures existantes :**

Cette analyse nous a permis de mieux comprendre les différentes procédures de l'entreprise, d'identifier les intervenants à chaque étape et de définir les objectifs du contrôle interne. Cette analyse aide à avoir une vision claire sur ce nous devons établir au niveau de la procédure de réception lait. C'est comme un exemple modèle à suivre.

- **Les diagrammes de circulation ou flow-charts :**

Un diagramme de flux « ou logigramme » est une représentation « schéma » graphique d'une suite d'opérations dans laquelle différents documents, postes de travail, de décisions, de responsabilités, d'opérations sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation administrative de l'entreprise.[66] Le logigramme est une synthèse pour résumer la procédure.

Il synthétise l'ensemble des processus, c'est-à-dire :

- Les différentes tâches exécutées ;
- Les intervenants ;
- La chronologie des opérations ;
- Les différents documents utilisés.

Le diagramme permet de faire ressortir :

- Les éventuelles inefficiences du processus : doublons, retards, documents inutilisés, etc. ;
- Les éventuelles failles : absence de contrôle-clé, utilisation d'un document inapproprié pour effectuer un contrôle.

[66] En ligne : [http://www.memoireonline.com/10/12/6356/m_elaboration-de-la-procedure-de-gestion-de-cartes-Cas-de-la-Banque-Atlantique-Cte-dIvoire3.html], date de version : 2008.

Outils d'analyse de données

- **La grille d'analyse des tâches :**

C'est un outil essentiel pour mesurer s'il n'y a pas dérogation au principe de séparation des tâches et s'assurer du même coup que tous les dispositifs relevant de l'organisation fonctionnent et sont adaptés. La grille se remplit par simple questionnement ou observation. A la simple lecture de la colonne relative à un nom, on voit si l'intéressé n'exerce pas des tâches incompatibles.

- **La matrice RACI des rôles et des responsabilités**

Il s'agit d'un outil de management simple présenté sous forme d'un tableau. Cet outil apporte une réponse très opérationnelle pour visualiser d'un coup d'œil la répartition des rôles (qui fait quoi) :

- Les membres opérationnels du processus et leurs tâches respectives ;
- L'unique responsable de la tâche ;
- Les acteurs pouvant être sollicités comme conseillés ;
- Les personnes qui doivent être informés de la tâche.

L'acronyme RACI signifie :

R : Responsable, **A** : Garant, **C** : Consulté, **I** : Informé

2.3.4. La démarche d'élaboration de la procédure

La méthodologie suivie pour l'élaboration d'une procédure consiste dans :

- L'observation de la circulation des flux d'information au sein du service concerné tout en mettant l'accent sur la manière de saisie et d'enregistrement de l'information.
- Préciser les objectifs de la procédure et identifier les personnes participant à son élaboration.
- La description des éléments relatifs au traitement et à l'analyse des informations ainsi que les modalités de contrôle.
- Rassembler les documents existants sur le sujet et recueillir les informations auprès des personnes concernées

- Rédiger la procédure en respectant le formalisme adopté dans l'entreprise.

a) Phase de préparation :

C'est la phase de la prise de connaissance générale sur l'organisation. Pour bien mener la mission d'élaboration de la procédure, il est nécessaire de bien comprendre le fonctionnement de l'entité.

La mise en place de procédures, implique un recueil maximum d'informations, c'est-à-dire acquérir une connaissance impartiale et approfondie de l'organisation de l'entreprise.

Pour cela, il nous faut faire en sorte de ne rien oublier, ni négliger et éviter de déformer la réalité par les interprétations personnelles. Il s'agira de répondre aux questions suivantes :

- D'où vient l'information ?
- Qui traite l'information ?
- Quand ?
- Comment ?
- Où ?

b) Phase de réalisation :

Contrairement à une idée trop souvent répandue, l'écriture d'une procédure n'est pas une chose simple. Cet « exercice » nécessite d'appliquer certaines règles, de faire preuve d'un esprit critique et de maîtriser le sujet à traiter. Pour que la procédure soit efficace, il faut se poser un certain nombre de questions pour confirmer l'utilité de cette procédure, préciser les besoins de l'utilisateur et définir son champ d'application.

Avant de se lancer dans l'écriture il est indispensable de préciser un certain nombre de points et d'effectuer les actions suivantes :

- S'assurer qu'il n'existe pas de procédure déjà écrite sur le même sujet par une autre entité.
- Fixer le niveau de détail nécessaire pour s'assurer que l'utilisateur appliquera correctement la procédure.
- Etablir le processus que doit décrire la procédure.
- Lister les acteurs intervenant dans le processus.
- Déterminer les points clés de la procédure et fixer les opérations de contrôle correspondantes ainsi que la nature de la documentation associée à ces points clés.

c) Phase de finalisation :

Compte tenu de la complexité des entreprises et des systèmes, il est utopique de penser qu'une seule personne, même si elle est la principale intéressée, puisse connaître parfaitement le processus qu'elle a à établir. La mise au point d'une procédure doit être un travail collectif.[67]

La rédaction de la procédure consiste à :

- **Traiter les supports :**

Cette phase importante a pour objet d'éliminer les redondances et le double-emploi de supports de manière à rationaliser leur utilisation.

- **Définir les acteurs[68] :**

En règle générale, l'élaboration d'une procédure doit être prise en charge par le service concerné ou par le responsable de sa mise en œuvre. Il est également indispensable d'associer à son élaboration les utilisateurs de la procédure.

- **Définir les fonctions**

Pour que la mise en œuvre soit efficace, il faut que chaque acteur connaisse son rôle, donc les actions qu'il aura à accomplir et l'ordre dans lequel il devra les réaliser. Ce rôle apparaît clairement dans la procédure si elle est bien écrite ; le logigramme est, de ce point de vue-là, idéal car il permet de visualiser pour chaque acteur les actions qui sont de son ressort.

- **Rédiger le texte**

Pour que la procédure soit efficace, il faut qu'elle soit rédigée avec beaucoup de soin et surtout que le texte soit sans ambiguïté. Cela suppose que le texte et les phrases soient courts et les termes utilisés soient usuels.

- **La formalisation:**

- Une page de garde avec un en-tête ;
- Le titre et le code de la procédure ;

[67] Paris F., Gandy JM., Etablir mes documents ISO 9001 version 2015, AFNOR, 2016, 236 P.
[68] En ligne : [**http://www.i-manuel.fr/AC_AC6/AC_AC6part1dos1AC3fr2.htm**], date de consultation : 16/04/2017.

- Un numéro de version et une date d'application ;
- Des visas de vérification et d'approbation.

- **La validation de la procédure**[69]

Une procédure une fois établie doit être validée. Une bonne façon de procéder à cette validation consiste à donner la procédure à une personne qui ne connaît pas le sujet et à lui faire exécuter le processus ou une partie du processus pour lequel la procédure a été rédigée.

- **La diffusion de la procédure :**

En effet, il ne suffit pas d'élaborer la procédure, il faut la diffuser à grande échelle pour assurer sa mise en œuvre correcte par tout le personnel concerné. Une fois la procédure en sa possession, le responsable doit en accuser réception officiellement et procéder à une diffusion très large au sein du service. Pour ce faire, il doit lui-même animer des séminaires internes de formation des exécutants sur la mise en œuvre effective des procédures qu'ils sont chargés d'appliquer.

Conclusion :

Le présent chapitre nous a permis de présenter, d'une part, le modèle COSO, l'entité d'accueil et le cadrage du projet, d'autre part, la méthodologie de recherche utilisée qui comporte le modèle d'analyse, les outils de collecte de données et la démarche d'élaboration de la procédure.

[69] Paris F., Gandy JM., Etablir mes documents ISO 9001 version 2015, AFNOR, 2016, 236 P.

Conclusion de la première partie

La première partie nous a permis d'appréhender les aspects et les concepts fondamentaux du contrôle interne et du modèle COSO, l'importance majeure qu'occupe le dispositif du contrôle interne « efficace » au sein de l'organisation et la démarche de l'élaboration de la procédure.

L'application et le respect des exigences du contrôle interne demeurent conditionnés par la fiabilité du dispositif du contrôle interne. De plus, un contrôle interne pérenne doit veiller à répondre aux mutations de l'environnement interne et externe de l'entreprise et il doit aussi, instaurer un processus continu de réévaluation de chacune des composantes du contrôle interne.

La relation entre le contrôle interne et gouvernance d'entreprise est une relation récente, mais avec le développement qu'a connu la gouvernance ces dernières années a permis au contrôle interne lui aussi de devenir un outil important pour la bonne gouvernance.

Le chapitre suivant sera dédié aux préconisations concrètes qui sont la présentation de la procédure réception lait, les exigences de la grille Dango et l'évaluation générale du plan d'action mis en place.

Deuxième partie :

Cadre pratique du projet

Introduction de la seconde partie

Cette partie pratique a pour objectif de présenter la procédure de réception lait et l'amélioration de la grille Dango.

Ainsi, dans un premier chapitre, nous allons présenter le processus de réception lait et l'analyse des procédures de gestion des pièces de rechange, de gestion des immobilisations et de gestion de produits finis. Finalement, nous allons recenser les problèmes majeurs.

Dans le second chapitre, nous présenterons la procédure de réception lait, les grilles Dango et les recommandations.

Chapitre 1 : Analyse du contrôle interne de la Centrale Danone

Ce chapitre va mettre en évidence d'un côté, le contrôle interne de la Centrale Danone ainsi que son référentiel Dango. De l'autre, l'analyse de l'existant et le recensement des problèmes.

Section1 : Présentation du contrôle interne de Danone et du référentiel Dango

1.1.Présentation du contrôle interne de Danone selon le modèle COSO[70]

Le contrôle interne comporte cinq composantes étroitement liées, qui, au sein de Danone, sont mises en œuvre comme suit :

1.1.1. Environnement de contrôle

L'environnement de contrôle détermine le niveau de sensibilisation du personnel à l'utilité et à la nécessité du contrôle et constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant notamment discipline et organisation.

L'environnement de contrôle de Danone s'appuie sur les éléments suivants :

- Les valeurs de Danone largement diffusées dans toutes les filiales, le double projet économique et social, la volonté d'amélioration continue des processus opérationnels exprimée par la Direction Générale, déployée dans une large majorité des filiales du Groupe favorisent un bon environnement de contrôle ;
- Depuis plusieurs années, le Groupe déploie et anime un programme anti-fraude permettant de sensibiliser tous les employés aux risques de fraude interne et de corruption, et dispose d'un système d'alerte éthique (Dialert), centré sur les sujets de contrôle interne, qui est également accessible aux fournisseurs du Groupe ;
- L'harmonisation des processus opérationnels via de la mise en œuvre du référentiel DANgo *"Danone Governing and Operating Processes",* géré dans un outil informatique du même nom, et le déploiement d'un système d'information intégré (*Themis*) contribuent à la robustesse de l'environnement de contrôle.

[70] Rapport sur le contrôle interne et le gouvernement d'entreprise 2009 / Compte rendu des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la Société (en application de l'article L. 225-37 alinéa 6 du Code de commerce)

- Depuis l'année 2006 le Groupe veille en permanence à mettre à jour le référentiel DANgo de Contrôle interne et de bonnes pratiques par une révision systématique annuelle
- En 2009, le Groupe a poursuivi les programmes d'amélioration de la séparation des fonctions, au travers notamment d'aménagements dans les organisations et de revues des droits d'accès aux différents systèmes d'information ;
- En complément de DANgo, un site Intranet présentant tous les documents utiles au contrôle interne est accessible par tout le personnel de Danone et est mis à jour régulièrement.

1.1.2. Diffusion de l'information

Une information pertinente doit être identifiée, recueillie, chiffrée et diffusée sous une forme et dans les délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Pour cela, Danone s'appuie sur :

- Ses valeurs, sa culture, son organisation et son système d'information qui sont des éléments facilitant la circulation des informations nécessaires aux prises de décision ;
- Les bases documentaires et les différents sites Intranet qui permettent un partage des informations au sein du Groupe. Ces informations regroupent non seulement des données financières mais également des données non financières répondant aux besoins des différentes directions de Danone ;
- La diffusion du référentiel DANgo, la coordination méthodologique et le support aux contrôleurs internes des filiales assurées par la Direction du Contrôle Interne (formations pour intégration des nouvelles filiales et utilisation de l'outil DANgo).

1.1.3. Identification et évaluation des risques

Toute entreprise est confrontée à un ensemble de risques internes et externes susceptibles d'affecter la réalisation de ses objectifs.

Le Groupe a mis en place un processus systématique d'identification des risques, via un outil spécifique de cartographie des risques (*Vestalis*). La méthodologie retenue permet d'identifier les risques et les faiblesses de l'ensemble des activités, de les consolider et de les hiérarchiser en fonction de leur probabilité d'occurrence et de leur impact financier, à l'échelon d'un pays ou d'un pôle, et de définir ainsi des actions préventives ou correctives, qui peuvent être locales ou globales selon les cas. Les risques les plus significatifs sont

revus une fois par an avec les directions des zones géographiques, lors de réunions spécifiques auxquelles assistent le Directeur Général et le Directeur Financier de chaque zone.

1.1.4. Activités de contrôle

Les activités de contrôle ont pour objectif de s'assurer de l'application des normes, des procédures et des recommandations qui contribuent à la mise en œuvre des directives de la Direction Générale.

L'ensemble DANgo des procédures et de modes opératoires, qui font l'objet d'améliorations permanentes, sont diffusés et animés au sein des unités opérationnelles. Certains éléments de DANgo sont identifiés comme contribuant à la prévention de la fraude et de la corruption. Par ailleurs, l'utilisation dans la majorité des unités opérationnelles du système d'information intégré *Themis* contribue largement à la fiabilité des activités de contrôle opérationnel.

Au-delà de ces règles et procédures, le Groupe a également mis en place un ensemble de pratiques et procédures lui permettant d'exercer ses activités de contrôle. Ces pratiques et procédures comprennent un suivi régulier des performances de chaque unité opérationnelle. La mise en œuvre de ces pratiques et procédures est animée et contrôlée par les contrôleurs internes des filiales. Toutes les filiales intégrées dans DANgo suivent ce processus d'auto-évaluation et les plus importantes suivent un processus supplémentaire d'auto- contrôle plus approfondi et plus intense (documentation, testing, etc.).

1.1.5. Surveillance permanente

Le système de contrôle interne est revu périodiquement afin qu'en soient évaluées l'efficacité et les performances qualitatives.

Le suivi permanent des procédures de contrôle s'inscrit dans le cadre des activités courantes de l'entreprise et de ses filiales. L'outil informatique supportant DANgo permet aux filiales de documenter leurs processus opérationnels et notamment ceux concourant à l'élaboration de l'information financière, de les autos-évaluer, d'apprécier leur conformité au référentiel de contrôle interne du Groupe et de suivre les plans d'actions nécessaires.

Les résultats de l'auto-évaluation annuelle des filiales sont reportés à la Direction du Contrôle Interne qui les analyse et en diffuse des synthèses pertinentes aux différentes parties prenantes. Des plans d'actions appropriés sont mis en place par les entités dans une

optique d'amélioration permanente ; leur existence pour tout cas de déficience est appréciée par la DCI, et leur correcte mise en œuvre est par la suite validée dans le cadre des audits internes indépendants.

1.2.Présentation du référentiel du contrôle interne Dango « Danone Governing and Operating Processes ».

Chez Danone, le contrôle interne est un processus établis par la Direction Générale, dans le cadre du dispositif du contrôle interne Danone (DANgo).

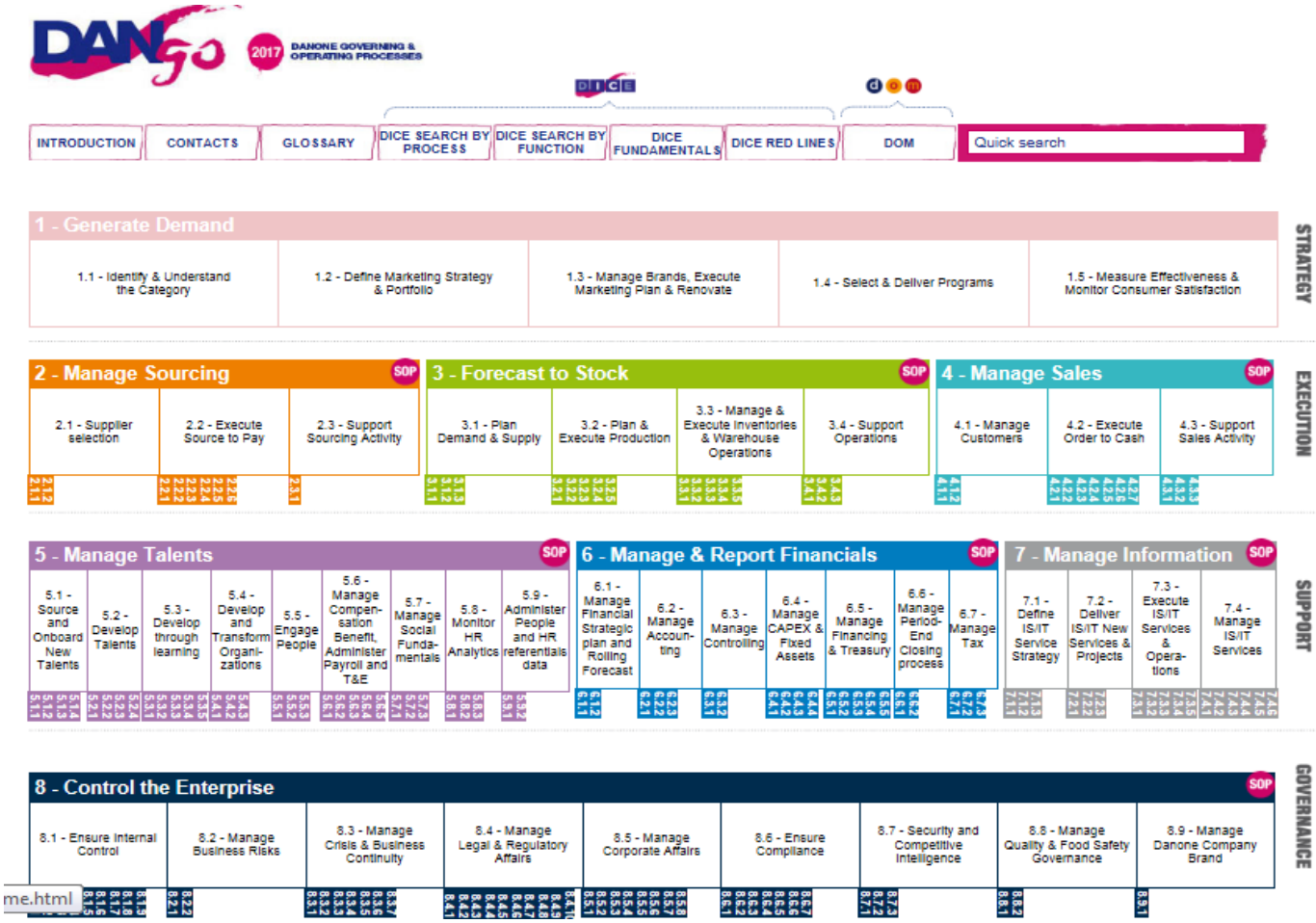
Les activités de contrôle ont pour objectif de s'assurer de l'application des normes, procédures et recommandations qui contribuent à la mise en œuvre des orientations de la Direction Générale.

Le système de contrôle interne de Danone est adapté aux orientations stratégiques du groupe et est en phase avec son organisation internationale et décentralisée.

Le groupe veille en permanence à mettre à jour le référentiel DANgo de contrôle interne et de bonnes pratiques par une révision systématique annuelle. L'ensemble DANgo des procédures et de modes opératoires font l'objet d'améliorations permanentes.

Le système de contrôle interne s'applique à toutes les filiales contrôlées par le groupe.[71]

[71] Danone-Rapport –Développement-Durable-2009, 266P



Figue 7 : Le référentiel Dango

Source: Plate-forme de Danone

Cette figure présente la plate-forme du référentiel Dango de la Centrale Danone, elle illustre les chapitres de ce dernier.

1.2.1. Les chapitres du référentiel DANgo :

Tableau 4 : Les chapitres du référentiel Dango

1-Generate Demand			**Strategy**
2-Manage sourcing	**3-Forecast to stock**	**4-Manage sales**	**Execution**
5-Manage Human Assets	**6-Manage & Report financials**	**7-Manage information**	**Support**
8-Control the entreprise			**Compliance**

Source : Etablit par nous-même

Notre projet se focalise sur le chapitre 3 « Forecast to stock ».

1.2.2. Définition de la norme DANgo :

C'est une approche systématique de contrôle interne appliquée dans tous les usines de Danone au monde, qui sert à améliorer le contrôle interne tout en restant indépendant et objectif et en assurant le respect des procédures, les règles du contrôle interne et les meilleures pratiques.

C'est un système de contrôle interne contenant des articles descriptifs d'un ensemble de processus et sous-processus, DANgo vise à contribuer au développement et à la croissance du groupe DANONE Monde, toutes les unités nationales appartenant à DANONE Monde doivent appliquer les normes décrites par DANgo afin d'assurer une crédibilité et fiabilité au niveau des processus.

1.2.3. Objectifs de Dango :

Une norme de contrôle interne doit :

- Définir les principes de base que la pratique de contrôle interne doit suivre ;
- Etablir les critères d'appréciations du fonctionnement de contrôle interne ;
- Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Dango a pour objectif d'améliorer le dispositif du contrôle interne tout en respectant les exigences dictées par le référentiel. Le fonctionnement de l'usine dans tous ses processus et sous-processus, par exemple : l'approvisionnement, la production, le stockage, les ressources humaines et d'autres. Dango représente le fruit de plusieurs années d'expériences car il englobe tous les processus auxquels une grande entreprise peut avoir besoin, il reste une référence universelle.[72]

[72] Source : Document interne

1.2.4. Matrice SWOT de la norme DANgo :

Forces	**Faiblesses**
▪ C'est une référence du groupe Danone Monde ; ▪ Il est en constante mise à jour ; ▪ Il englobe tous les processus de la société ; ▪ Il met en contribution l'ensemble des services.	▪ Nécessite un engagement de l'ensemble des propriétaires de processus.
Opportunités	**Menaces**
▪ Capitalise sur les acquis du projet « Lavoisier » ; ▪ La conscience du management sur l'importance du projet DANgo ; ▪ Les moyens humains et matériels dédié au projet.	▪ Le manque d'engagement pour la réussite du projet.

Figure 8 : La matrice SWOT de Dango

Source: Document interne

1.2.5. Le cycle DANgo :

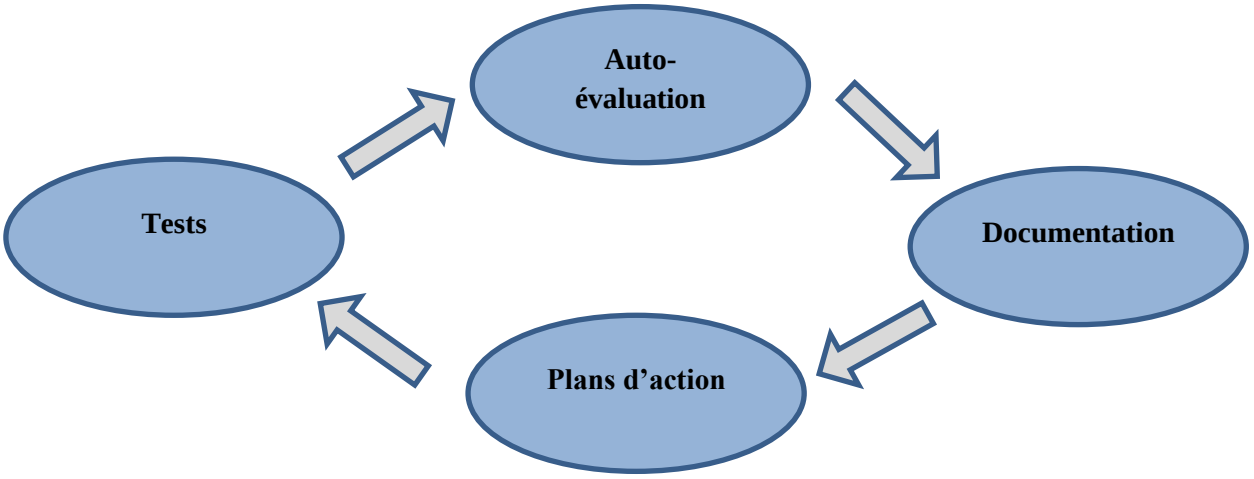


Figure 9 : Le cycle Dango

Source: Document interne

Dans le cadre de l'amélioration continue du contrôle interne, il faut toujours établir des plans d'actions afin de faire face aux dysfonctionnements tout en adoptant des actions préventives et correctives.

Section 2 : Etat des lieux

Cette section a pour objectif de présenter les résultats de la méthodologie de recherche, et plus précisément de décrire le processus de réception lait et de présenter la procédure de gestion des immobilisations, de gestion de produits finis et de pièces de rechanges. A travers cette description on pourra dégager les points forts et faibles de chaque procédure.

D'après l'entretien **(voir annexe IV page 104)** que nous avons mené auprès du responsable contrôle de gestion, du responsable laboratoire collecte et de l'agent de sécurité, nous avons élaboré la synthèse suivante :

2.1. Le processus de la réception du lait de la Centrale Danone « zone Gharb-Saiss »:

Chaque jour, le lait cru est ramené au site dans des camions citernes contenant 3 à 4 compartiments de capacité différente dans les conditions techniques et hygiéniques optimales.

a. **L'entrée des camions citernes** :

Le chauffeur présente au responsable de réception un bon de livraison/ la feuille récapitulative de ramassage **(voir annexe V page 105)**. Cette dernière permet de justifier et de contrôler la quantité du lait chargé avec celle dépotée. Ensuite, l'agent procède à la saisie de l'entrée au niveau d'un dossier nommé « Enregistrement citernes ramassages et convoyages ». Le bon de livraison doit indiquer le N° de bon, N° de la citerne, le nom de la tournée, la date de l'entrée, l'heure d'entrée, le litrage annoncé et le nom du chauffeur et le nom de l'agent ADS…

b. **Le lavage externe :**

Les camions citernes procèdent à un lavage externe. A la fin du lavage le chauffeur récupère le bon de nettoyage **(voir annexe VI page 106)** qui contient l'heure d'entrée ainsi que l'heure de sortie du lavage et la confirmation du lavage.

c. **La pesée :**

La pesée s'effectue au niveau du pont bascule pour savoir le litrage « Bon de la 1ère pesée ». **(Voir annexe VII page 107)**

d. Labo de collecte :

Au niveau du labo de collecte, on analyse le lait avant dépotage pour savoir la qualité du lait au niveau de chaque compartiment de la citerne.

- *Mélange manuel puis prélèvement d'un échantillon pour analyse :* à l'arrivée du lait à l'usine, le responsable désigné prélève la quantité de lait nécessaire dans chaque compartiment pour constituer un échantillon représentatif afin d'effectuer les analyses physicochimiques (acidité, test d'alcool, extrait sec, matière grasse…) correspondantes de qualité et de détermination de la teneur en gras et en substances protéiques.

Exemple d'échantillons des citernes :

Figure 10 : Les échantillons des citernes

Source: Echantillons de la citerne au niveau du laboratoire collecte

- *Analyse du lait de la citerne :* au cours de cette étape, on peut détecter du lait non conforme aux exigences de qualité requise, ce qui peut mener à un refus du lait reçu.

Poste d'analyses physico-chimiques : le Milkoscan géré par le logiciel Foss Integrator (par l'infrarouge) permet de se renseigner sur les composantes du lait (la teneur en protéines, les matières grasses, les matières en poudre…). L'opérateur laboratoire procède à un enregistrement d'analyses au niveau d'un registre pour les analyses physico-chimiques et au niveau du système Milk IT.

Exemples d'analyses :

- Test d'alcool et test de stabilité thermique (test d'ébullition)
- Acidité (acidité titrable et PH-métrie)
- Taux butyreux
- Taux protéique
- Détermination de l'extrait sec
- Détermination de l'extrait sec dégraissé
- Indice de crémage
- Observation de l'activité des ferments

Analyse manuelle pour détecter s'il y a des fraudes de lait (6,5<PH<7,5, degré…).

Le contrôle microbiologique :

Les contrôle microbiologique du lait cru des producteurs **(voir annexe VIII page 108)** est essentiel afin de connaître la charge microbienne de la matière première qui nous donne une indication sur le niveau de respect des bonnes pratiques d'hygiène, les résultats d'analyse servent de traçabilité aussi en cas de contamination du produit fini.

Ces analyses permettent de s'assurer de la qualité du lait. Si le lait est conforme, l'opérateur autorise le dépotage. Le lait ensuite sera débarrassé des substances volatiles (malodorantes) en passant par un dégazeur, puis il est aspiré par une pompe centrifuge et passe par un compteur volumétrique tout en traversant un filtre qui retient les impuretés macroscopiques : cheveux, poils, poussière… Si le lait n'est pas conforme aux exigences de qualité requises, ce qui peut mener à un refus du lait reçu.

Echange de température-thermique-entre eau glacée et lait est utilisé afin de transférer la chaleur de manière indirecte. L'objectif du traitement thermique est la destruction quasi-totale des microorganismes présents dans le lait, en plus de l'inactivation des enzymes du lait à un degré plus ou moins important.

Cas du lait non conforme :

→Rejet : Si défaut de goût perçu…

Retouche : mélange avec du lait négatif pour un mélange global négatif, sans défaut de goût.

→Le cas du rejet : Analyse systématique de l'ensemble des producteurs de la tournée incriminée le jour même et au moins les 3 jours suivants…

La procédure du rejet se matérialise par une décision RQSA et l'établissement d'un PV.

e. Le nettoyage en place :

NEP est devenu désormais une partie indispensable pour toute usine pour suivre les mutations et les exigences en termes d'hygiène et de qualité, notamment pour les industries agroalimentaires.

Déroulement du cycle nettoyage / désinfection :

Une opération de nettoyage – désinfection standard se déroule de la façon suivante :

- **Rinçage** : à l'eau propre à température ambiante.
- **Bain de soude** : on travaille avec des solutions de soude à une température allant de 72°C à 86°C et à des concentrations entre 70Ms et 72Ms.
- **Rinçage du bain de soude** : à température ambiante.
- **Bain d'acide** : On utilise des solutions d'acide à une température allant de 62°C à 64°C et à des concentrations comprises entre 50Ms et 54Ms.
- **Rinçage du bain d'acide :** à température ambiante.
- **Sanitation :** rinçage final à l'eau chaude à 95°C contenant 1 Ms d'acide.

Chacun de ces bains s'effectue en circuit fermé.

f. Scellage de la citerne :

Après le nettoyage (NEP), l'opérateur procède au scellage de la citerne pour s'assurer de la fermeture de la citerne tout au long du ramassage.

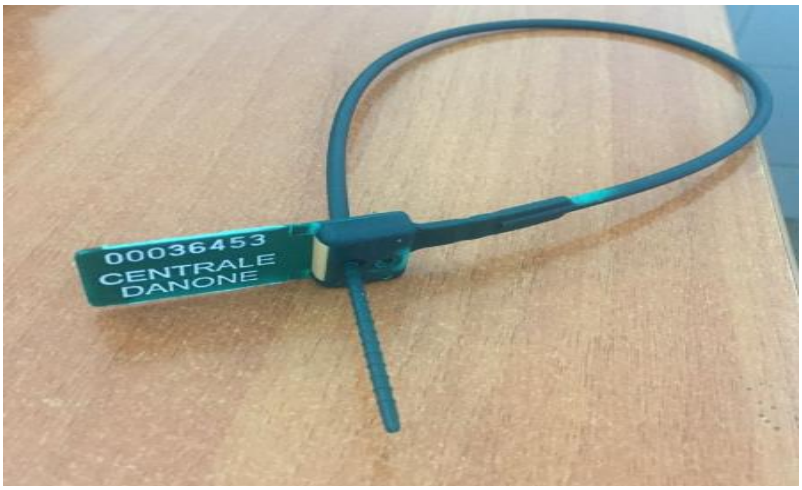


Figure 11 : Scellage des compartiments de la citerne

Source: Scellage au niveau du laboratoire collecte

D'après cette synthèse, nous avons décelé les points suivants :

- Les points forts :

-Le processus de réception lait est clair ;

-Existence des enregistrements qui sont un moyen de preuve ;

-Constatation des écarts litrage.

- Les points à améliorer

-Mettre à jour les enregistrements pour améliorer le contrôle.

-Mettre en place une procédure de réception lait qui permet de définir des dispositifs pour maîtriser les écarts litrage et les écarts qualitatifs entre la pesée et le dépotage du lait.

-Etablir une cartographie du processus de réception lait.

2.2. Diagnostic des procédures et du projet ISEAU au niveau de la Centrale Danone

D'après l'observation directe et l'analyse documentaire, nous avons pu retirer les constatations suivantes :

Les procédures de gestion des immobilisations, de gestion des produits finis et de gestion des pièces de rechange doivent être intégrées au niveau de la grille du référentiel Dango

selon les exigences du niveau 4, ce qui exige une conformité totale avec les exigences et les règles des procédures.

2.2.1. Procédure de gestion des immobilisations:

Cette procédure a pour objectif de fiabiliser, mettre sous contrôle et pérenniser le processus de gestion des immobilisations corporelles.

- Les points forts :

-La procédure clarifie les responsabilités dans le processus de gestion des immobilisations.

-Les clauses de la procédure permettent de sécuriser les entrées et les sorties des immobilisations de Centrale Danone.

-La procédure permet d'aligner la situation réelle physique des immobilisations et leur comptabilisation sur système.

- Les points à améliorer :

-Maîtriser l'inventaire physique des immobilisations.

2.2.2. Procédure de gestion des pièces de rechange :

Cette procédure permet de clarifier les bonnes pratiques en matière de gestion des stocks de pièces de rechange. Elle s'applique à l'ensemble des stocks de PDR du groupe Centrale Danone.

2.2.3. Procédure de gestion des transferts des produits finis :

Cette procédure permettra de sécuriser les transferts des produits finis et emballages et de réduire et apurer les manquants et les transferts en cours.

Cette procédure s'applique aux transferts inter-sites (entre usines et plateformes de la Centrale Danone) de stock de produits finis CD, FDD et emballages vides.

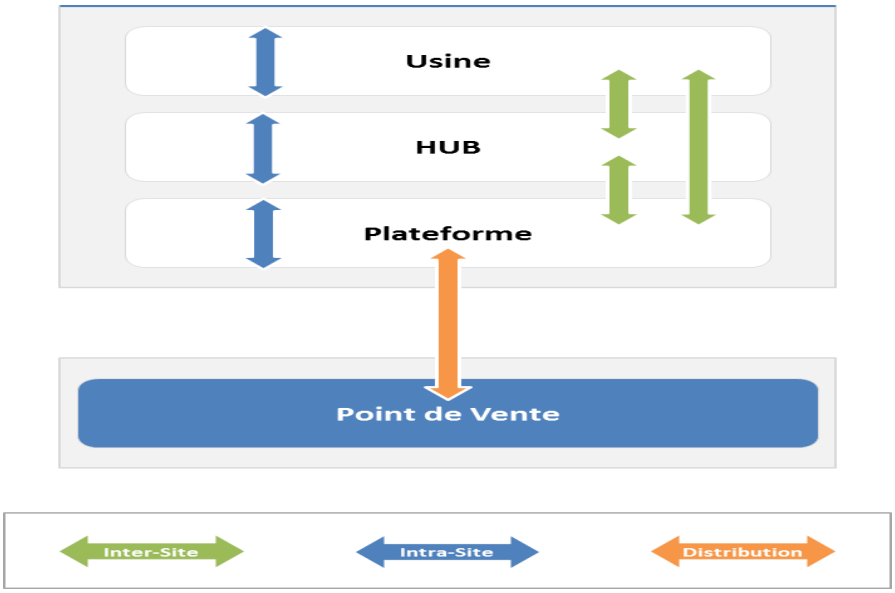


Figure 12 : Les transferts inter-sites

Source: Document interne

2.2.4. Projet ISEAU : changement organisationnel au niveau de la Centrale Danone

Dans le cadre de la recherche des meilleures solutions business garantissant l'intégrité des stocks des produits finis, Centrale Danone a lancé le projet ISEAU (Intégrité des stocks-Entrepôt-Agence-Usine) pour remédier à la dégradation de la fiabilité du stock.

Ce projet permet d'aligner en temps réel les flux physiques avec les flux systèmes de produit finis depuis la production jusqu'à la distribution afin de se mettre en conformité avec le référentiel Dango.

Suite au changement organisationnel, la Centrale Danone a effectué des changements au niveau du système informatique et elle a établi un nouveau mode de fonctionnement.

Avant l'élaboration du projet ISEAU, il y avait un seul dépôt c'est celui de la chambre froide. Mais après le changement fonctionnel, la Centrale Danone a créé un dépôt intermédiaire dédié au stockage des échantillons laboratoire. Ce changement exige de d'établir une mise à jour de la procédure de produis finis.

Section 3 : Analyse des problèmes

Tout organisme est confronté à de multiples problèmes. Ce qui exige de procéder par une méthode de résolution de problèmes.

3.1. La démarche QQOQCP[73] du projet :

C'est une démarche d'analyse critique constructive basée sur le questionnement systématique (Quoi, Qui, Où, Quand, Comment, Combien et Pourquoi).

Tableau 5 : La méthode QQOQCP du projet

Données d'entrée : Problématique générale	**En quoi consiste le dispositif du contrôle interne de l'entreprise ? Et est-ce que ce dispositif contribue-t-il efficacement à la bonne gouvernance de l'entreprise conformément au référentiel Dango ?**
C'est **quoi** le problème ?	Constatation de cas de fraude significatifs dans le passé.
Qui est concerné ?	Le service contrôle de gestion.
Où cela s'est-il produit ?	Au niveau de plusieurs services (labo de collecte, stock MP…)
Quand apparaît le problème ?	Lors de la clôture et/ou de l'inventaire.
Comment apparaît le problème ?	D'après les écarts au niveau de l'inventaire ; réclamation.
Pourquoi résoudre le problème ?	Pour éviter les dysfonctionnements et pour atteindre un niveau de performance remarquable.
Données de sortie : Instaurer des pratiques de bonne gouvernance.	**Verrouiller le dispositif du contrôle interne à travers l'élaboration des procédures et la mise à jour de la grille Dango.**

Source: Etablit par nous-même

[73] Méthode QQOQCP, en ligne : [http://www.qualiblog.fr/outils-et-methodes/methode-qqoqccp-m2outil-analyse-simple-et-performant/], date de consultation : 24/02/2017.

La méthode QQOQCCP[74] (pour le processus réception lait):

Tableau 6: La méthode QQOQCCP du processus de la réception lait

La méthode QQOQCCP	
Quel est le besoin ?	Mise en place d'une procédure de réception lait.
Quels sont les acteurs **?**	La direction générale, le contrôle interne, le contrôle de gestion et le personnel.
Où se déroule le processus ?	Au niveau de plusieurs services (contrôle interne, contrôle de gestion, labo de collecte, …)
Quand est-ce que le processus commence ?	Lors de la réception des citernes de ramassage.
Comment doivent être effectués les tâches?	Les tâches doivent être réalisées conformément aux directives et aux exigences de la direction.
Combien y a-t-il de tâches à accomplir **?**	Il existe un ensemble de tâches échelonnées (enregistrement manuel, saisie sur système, analyse, archivage, suivi…).
Pourquoi doit-on effectuer ces tâches ?	Pour définir l'ensemble des dispositifs à mettre en place en vue de maîtriser les dysfonctionnements (risque d'écart).

Source: Nous-même

3.2. Le diagramme d'Ishikawa (5M)[75] :

Le diagramme arête de poisson est un outil qualité « dans le cadre de l'amélioration continue » sous forme d'une représentation structurée de toutes les causes qui conduisent à identifier un effet particulier.

[74] Paris F., Gandy JM., Etablir mes documents ISO 9001 version 2015, AFNOR, 2016, 236 P.
[75] En ligne : [/http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Methodes-optimisation/5m-ishikawa.htm], date de consultation : 15/3/2017.

Le brainstorming est conduit autour de 5 catégories de causes qui commencent toutes par la lettre M :

- **Milieu :** l'environnement et l'organisation physique du travail ;
- **Méthodes :** le mode opératoire, les techniques et les procédures utilisées ;
- **Matériels :** les équipements, les machines et les moyens techniques utilisés ;
- **Main d'œuvre :** les ressources humaines et les qualifications du personnel ;
- **Matière :** tous ce qui concerne les entrées (les inputs) du processus ;

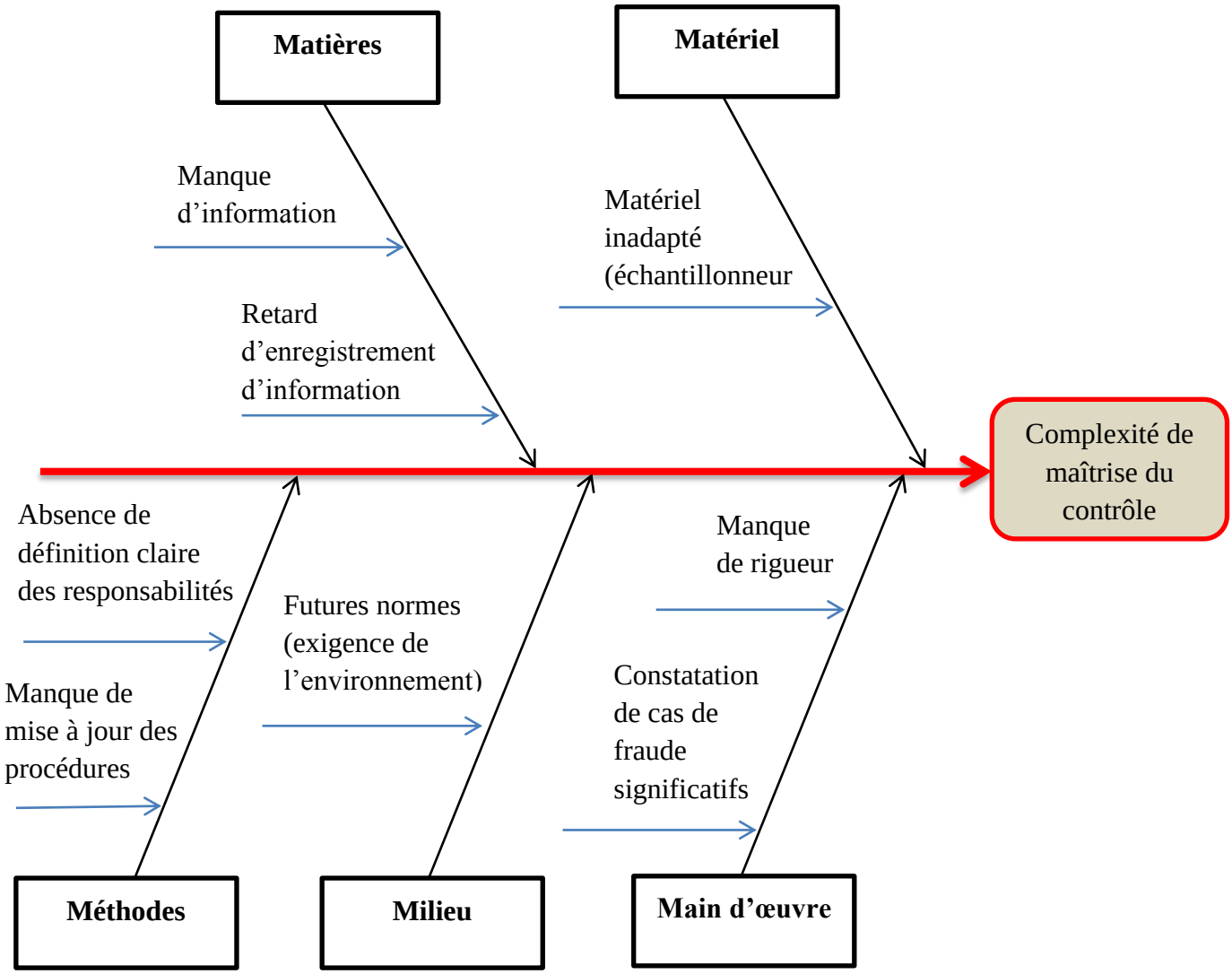


Figure 13: Diagramme d'Ishikawa

Source: Nous-même

3.3. Recensement des problèmes

L'analyse de l'activité et l'observation du processus ont montré que les normes et les directives ne sont pas respectées à la lettre, on a pu recenser des problèmes majeurs dont on cite :

- ✓ **Problème 1 :** Les manuels d'enregistrement ne comportent pas de données qui permettent de mieux contrôler le processus de réception.
- ✓ **Problème 2 :** Les plans de contrôle ne sont pas à jour.
- ✓ **Problème 3 :** Constatation des écarts dus à plusieurs cas de fraude significatifs/ à une erreur humaine.
- ✓ **Problème 4 :** Manque d'ownership et absence de définition claire des responsabilités des différents intervenants dans le process, crainte de décider.
- ✓ **Problème 5 :** Manque de rigueur de la part du personnel en raison de délais de réalisation lents.
- ✓ **Problème 6 :** Absence d'un suivi régulier des écarts et de l'étalonnage du pont bascule et des compteurs de dépotage.

Ces problèmes ont un impact direct sur les leviers d'excellence de la CDAM :

- ✓ Maîtrise des écarts et sécurisation des actifs.
- ✓ Bonne gouvernance et amélioration continue de l'usine.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de mettre en évidence les problèmes majeurs de la Centrale Danone. Ensuite nous allons établir le plan d'action adéquat pour améliorer le dispositif du contrôle interne.

Chapitre 2 : Présentation de la procédure et de la grille Dango

Au niveau de ce chapitre, nous allons mettre en place le plan d'action, à savoir, la procédure de réception lait, la cartographie et l'amélioration de la grille Dango. Nous mettons aussi en exergue la contribution du contrôle interne à la bonne gouvernance et les recommandations.

Section 1 : Mise en place du plan d'action

Après l'analyse des problèmes, il est temps de mettre en place un plan d'action efficace pour remédier aux dysfonctionnements constatés.

- **Définition de la mission :**

La mission consiste à mettre en place une procédure de réception lait au sein de la Centrale Danone Meknès (CDAM) ainsi que l'amélioration de la grille Dango.

- **Champ d'action :**

Par procédure de réception lait, il faut analyser tout traitement d'information et définir les dispositifs à mettre en place, ce qui aboutit à maîtriser les écarts litrage et les écarts qualitatifs entre la pesée et le dépotage du lait.

- **L'objectif :**

L'objectif de ce travail était de démontrer la contribution de la procédure à la performance du service de collecte du lait.

Il apert que la mise en place d'une procédure est indispensable à la bonne exécution des tâches au sein de l'entreprise. L'utilisation de la procédure comme base de gestion permet d'améliorer le fonctionnement de l'entreprise. Tout cela mène à la garantie de la bonne gouvernance de l'organisation.

Nous avons abordé aussi un volet sur l'analyse des problèmes, la mise en place du plan d'action à savoir la mise en place de la procédure et l'amélioration de la grille Dango.

- **Plan d'action :**

Pour faire face à ces dysfonctionnements, nous proposons deux plans d'action :

Tableau 7 : Le plan d'action

Objectif	Action
Maîtrise des écarts et sécurisation des actifs.	Mise en place d'une procédure de réception lait. - Rédaction de la procédure - Etablir une matrice RACI pour définir les responsabilités - Mise en place d'un logigramme de processus et une grille de séparation des tâches **(voir annexe IX page 109)** - Mise à jour des manuels d'enregistrements des ramassages citernes. **(voir annexe X page 110)** - Mission d'inventaire des immobilisations.
Bonne gouvernance et amélioration continue de l'usine.	Amélioration de la grille Dango. -Etablir des exigences des procédures de PDR, des immobilisations et de PF.

Source: Etablit par nous-même

1.1. Présentation de la procédure de réception lait (Voir annexe XI page 111-123)

Toute entreprise quel que soit sa taille a besoin des procédures pour mieux assainir sa gestion. Les procédures permettent à l'entreprise d'optimiser ses activités il est également un outil qui permet aux opérationnels d'une entreprise de connaître facilement l'exécution d'une tâche.

La procédure de réception lait contient plus précisément :

- La page de garde comporte le titre, la date d'émission, la version, la direction concernée et la signature des responsables qui approuvent la procédure.
- Le sommaire et les titres des annexes
- Une introduction qui met en exergue l'objectif, le domaine d'application et la définition des mots techniques et des abréviations.
- Les rôles et les responsabilités sont définis à l'aide de :

- La matrice RACI des rôles et des responsabilités élaboré à partir de la grille de séparation des tâches.
- Le diagramme de circulation
- Les enregistrements et les documents de preuve
- La gestion des écarts quantitatifs et qualitatifs de réception lait

- Les règles de gestion pour le pesage et l'échantillonnage
- Les annexes

1.2. Présentation de la cartographie :

La cartographie du processus offre une vue globale du fonctionnement d'un organisme.

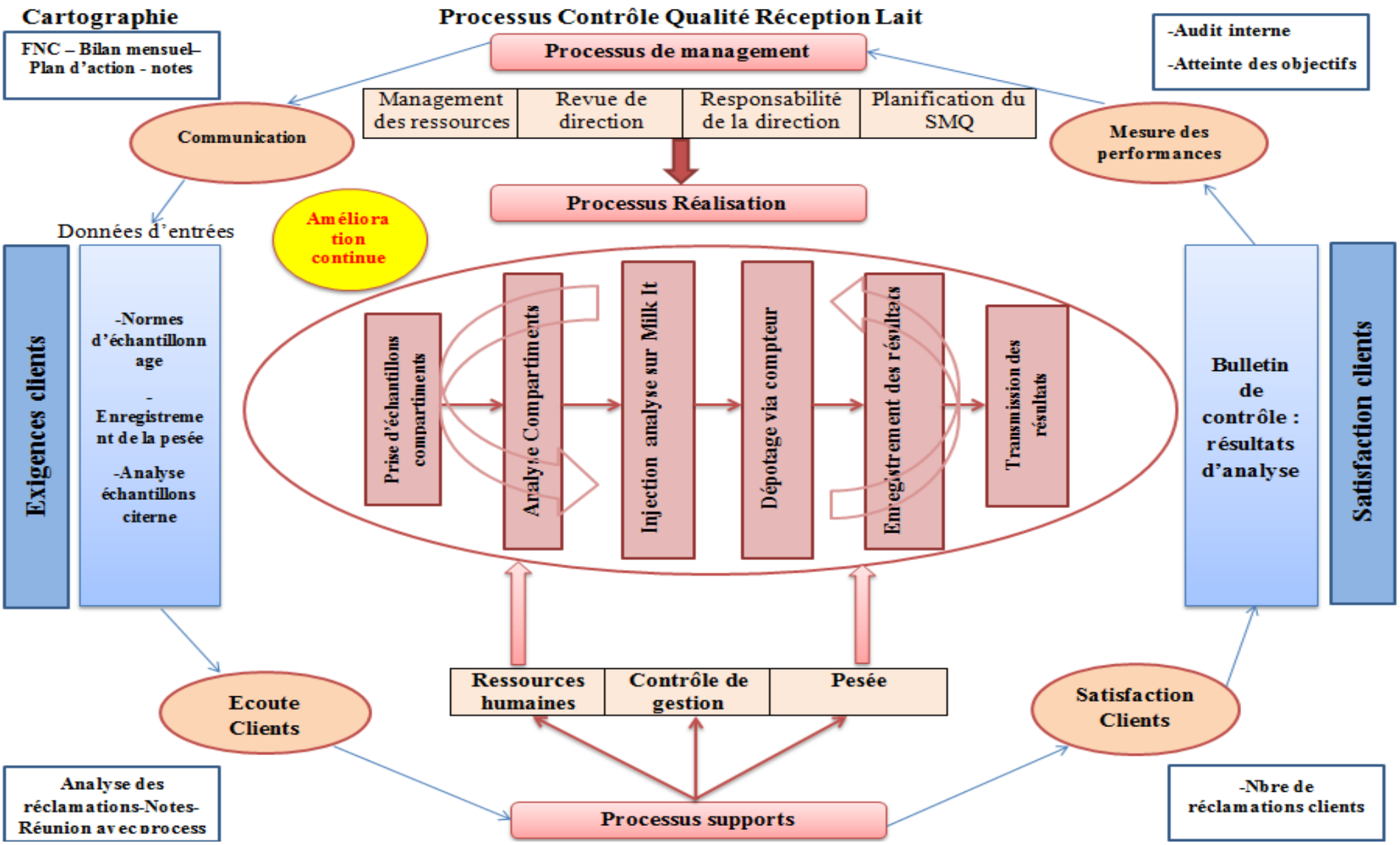
La méthode d'élaboration de la cartographie d'un processus[76]

1. Définir les principaux services ou entités concernés, en affectant une colonne pour chacun.
2. Placer les différentes activités dans les colonnes, sous forme de rectangle, avec indication de l'activité.
3. Relier les activités par un trait représentatif de la relation entre activités ; chaque trait contient un flux de données et un sens de circulation des données. Il faut présenter que les données principales.
4. Préciser de point de départ et d'arrivée du processus par un rectangle dans la colonne client (interne ou externe)
5. Description des activités

   Cela comprend pour chaque activité :

- Les données d'entrée et leurs provenances ;
- Les données de sortie et leurs destinations ;
- Sa description ;
- Les outils éventuels tels que documents, formulaires, techniques qualité, etc. ;
- Les procédures sachant qu'une procédure peut être relative à plusieurs activités ou même plusieurs processus ;
- Les enregistrements relatifs à la qualité.

[76] Le grand livre de la qualité-management par la qualité dans l'industrie, une affaire de méthodes, Afnor éditions, 2010, Roger ERNOUL, 427 P


Cartographie
FNC – Bilan mensuel– Plan d'action - notes
Processus Contrôle Qualité Réception Lait
Processus de management
-Audit interne
-Atteinte des objectifs
Management des ressources
Revue de direction
Responsabilité de la direction
Planification du SMQ
Communication
Mesure des performances
Processus Réalisation
Données d'entrées
Amélioration continue
Exigences clients
-Normes d'échantillonnage
- Enregistrement de la pesée
-Analyse échantillons citerne
Prise d'échantillons compartiments
Analyse Compartiments
Injection analyse sur Milk It
Dépotage via compteur
Enregistrement des résultats
Transmission des résultats
Bulletin de contrôle : résultats d'analyse
Satisfaction clients
Ressources humaines
Contrôle de gestion
Pesée
Ecoute Clients
Satisfaction Clients
Analyse des réclamations-Notes-Réunion avec process
Processus supports
-Nbre de réclamations clients

1.3. Mission d'inventaire des immobilisations

Dans le cadre des activités réalisées au sein de la Centrale Danone, nous avons effectué une mission d'inventaire des immobilisations avec le cabinet Gathier.

L'objectif à travers cette mission c'est de s'assurer que chaque immobilisation soit étiquetée et que les données sur les étiquettes soient alignées avec les données sur système (OPTIMMO).

Les contrôles à effectuer lors de l'inventaire :

- S'assurer que les immobilisations sont réelles et appartiennent à l'entreprise.
- Vérifier les principales acquisitions de l'exercice physiquement.
- Vérifier les principales cessions et transferts de l'exercice avec les documents justificatifs.

Et en se basant sur un fichier d'inventaire sur Excel **(voir annexe XXI page 124)**, nous avons procéder l'étiquetage des immobilisations à l'aide d'un appareil de numérisation à main pour lire les codes à barres de tous les biens immobilisés (il faut choisir l'endroit le plus approprié pour apposer l'étiquette).

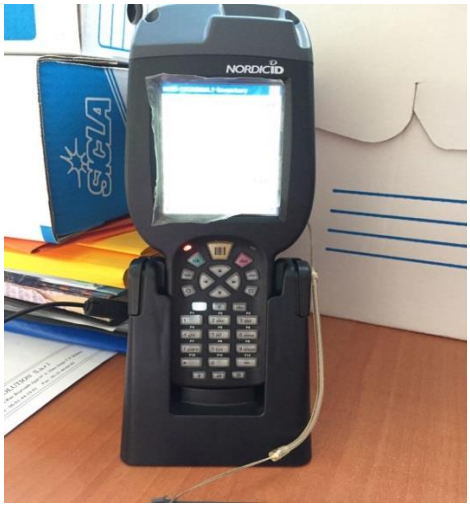


Figure 14 : Le lecteur code à barre

Figure 15 : Machine taguée

Source des figures 14 &15 : Locaux de la CD

Ci-dessous une figure de tags :

Figure 16 : Les tags

Source : interne

Les tâches effectuées :

- Vérifier l'état des anciens tags et remplacer ceux qui ont été endommagés (Mettre les caches pour protéger les tags).
- Mettre de nouveaux tags sur les nouvelles immobilisations avec de nouveaux codes par le lecteur code à barres pour les nouvelles immobilisations. Pour les équipements composés de plusieurs équipements ; chaque équipement de type immobilisation faisant partie d'une immobilisation doit contenir un code barre individuel.
- Identifier les manquants et rechercher la justification.

Après avoir effectué l'inventaire physique des immobilisations, nous avons renseigné les codes à barre sur le système OPTIMMO au niveau du fichier comptable. Ensuite, nous avons rapproché l'inventaire physique des immobilisations avec l'état comptable pour éventuellement remonter les écarts.

Section 2 : Mise à jour des procédures selon Dango

2.1. L'amélioration de la grille Dango

Il faut s'assurer que :

-Les procédures préalablement définies sont effectivement appliquées,

-Les procédures sont efficaces et répondent aux objectifs de contrôle interne qui sont :

- la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise,
- la fiabilisation des informations,
- l'amélioration des performances,
- le respect des lois, des règlements en vigueur et les directives de la Direction Générale.

-Les recommandations sont approuvées par la Direction Générale, elles aboutissent à une mise à jour de la procédure.

-Les procédures ne sont pas statiques, elles sont dynamiques et doivent toujours s'adapter à l'organisation mise en place et aux besoins évolutifs de l'entreprise.

Pour être conforme au niveau 4 du référentiel Dango, les procédures doivent impérativement respecter à la lettre les exigences ci-dessous.

2.1.1. La procédure de gestion des immobilisations

Tableau 8 : La procédure de gestion des immobilisations

Activité	Exigences	Action	Responsables
1/ Création et validation de la CAR (Capital Authorization Request) sur CAP.	Suivi et validation de la demande d'investissement (fiche CAR, business plan, ROI prévisionnel).	S'assurer que la CAR est validée.	Chef de projet, le directeur SSD et le contrôleur de gestion (CDG)
2/ Création du code projet sur M3 propre à la CAR validée.	Création du code projet, demande d'achat, vérification des codes projets ouverts, sélection des fournisseurs indirects.	Création du code projet validé et achat approuvé.	CDG, Chef de projet, Responsable SSD
3/ Validation du contrat.	Procédure d'achat d'immobilisation (appel d'offre, tableaux comparatifs, sélection des fournisseurs, cahier de	Valider le contrat avec le fournisseur	L'usine, le service achat, le service

	charge, offre financière et technique).	identifié.	juridique et les fournisseurs
4/ Création du bon de commande sur M3.	L'acheteur CAPEX négocie avec le fournisseur (réception d'immobilisation, les échéances de livraison, retenue de garantie).	Formaliser les DA d'immobilisations en BC dans M3.	Chef de projet, acheteur CAPEX
5/ Réception de l'immobilisation	Vérification la réception physique, saisie sur M3 et Coswin, et enregistrement des PDR de garantie sur OPTIMMO.	Assurer que l'immobilisation est réceptionnée physiquement et elle est inscrite sur M3.	Chef de projet et CGU
6/ Réception et comptabilisation des factures fournisseurs.	Etat des retenues de garantie, règlement des avances sur M3 sur la base des factures et BC.	Assurer que la facture est réceptionnée et que la facture fournisseur est comptabilisée.	Responsable comptabilité fournisseur
7/ Vérification des actifs en cours	Analyser la régularité des encours sur M3, les dates prévisionnelles de mise en service.	Vérifier que la liste des immobilisations en cours est régularisée.	Le responsable immobilisations
8/ Etiquetage des immobilisations (les tags)	Mettre les tags sur les immobilisations à l'aide du lecteur code à barre, renseigner les codes à barre sur OPTIMMO pour rapprochement et identification des écarts.	Assurer que chaque immobilisation soit étiquetée correctement et que les données sur les étiquettes soient alignées avec les données sur OPTIMMO.	Le CGU / le responsable site
9/ Capitalisation de l'actif	Création des immobilisations sur OPTIMMO, fiches de mise en service des immobilisations (valeur d'acquisition, durée de dépréciation, amortissement).	Assurer que les immobilisations soient correctement inscrites sur OPTIMMO et capitalisées sur M3 tout en respectant les affectations analytiques de Danone.	Le responsable immobilisations et le CGU

10/ Gestion courante des immobilisations	Le fichier des immobilisations (CAPEX) (le tableau de variation des immobilisations, amortissement, liste PDR de garantie, fichier perte/vol/casse).	Assurer une gestion optimale des immobilisations (dépréciation, amortissement, transfert…).	Le responsable immobilisations
11/ Gestion des inventaires	Rapprochement entre inventaire physique et état comptable, analyse et justification des écarts et correction sur OPTIMMO et M3.	Assurer l'inventaire et rapprocher l'inventaire physique des immobilisations avec l'état comptable pour remonter les écarts.	Responsable immobilisations et responsable site
12/ Processus de dépréciation des immobilisations	Contrôle des immobilisations hors-usage, la fiche de mouvement en cas de transfert/vente/rebus (modifications sur OPTIMMO), calcul de provision pour dépréciation.	Constater les provisions pour la dépréciation des immobilisations non utilisées ou sous-utilisées.	Le responsable immobilisations et le CAPEX manager
13/ Le processus de cessions d'immobilisations	Etablir la liste des immobilisations à céder avec photos, appel d'offre public ou consultation restreinte, cahier de charge, tableaux comparatifs des prix, la saisie de la sortie d'immobilisation sur OPTIMMO et M3.	Organiser le processus de cessions d'immobilisation trimestriellement. Vérifier que les immobilisations sorties physiquement sont enregistrés.	Le responsable immobilisations
14/ Reporting et analyse	Etablir le détail des CAPEX, calcul des dotations aux amortissements sur M3, établir les écritures des immobilisations sur OPTIMMO (VNC, montant cession, amortissement, provisions pour dépréciation des immobilisations hors-service), établir les états de déclaration fiscale.	Etablir le reporting du détail des immobilisations et des amortissements.	Le responsable immobilisations

Source : Etablit par nous-même

2.1.2. La procédure de gestion de pièces de rechanges (PDR)

Tableau 9 : La procédure de gestion des PDR

Activités	Exigences
Les spécificités de la procédure de gestion des PDR	-La procédure doit spécifier le champ d'application, la fréquence, les acteurs concernés et la validation des écarts d'inventaire avant application sur système.
Réception des PDR	-La réception sur Coswin et la comptabilisation sur M3 doit se faire dans le délai de 24h après la réception physique du bien. -Les réceptions des pièces de rechanges livrés gratuitement avec les machines nouvellement acquises doivent faire l'objet d'une codification et intégration en stock avec une valeur égale à zéro.
Mouvement des stocks de PDR	-Toute sortie de PDR doit être enregistrée et doit obligatoirement faire référence à un OT (ordre de travail) et un bon de sortie signé par le demandeur et le magasinier.
Reclassement en stock mort	- Les stocks de PDR non-conformes doivent être ferraillés et affectés via la saisie d'une transaction sur système Coswin avec emplacement / dépôt « stock mort ». -Le reclassement de stock mort de PDR doit faire l'objet d'un PV signé par le responsable magasin, le responsable technique et le CGU avec les motifs de reclassement. - A chaque clôture comptable, les stocks PDR déclarées obsolètes ou défectueuses par le service technique (usine), font l'objet d'une provision pour dépréciation de stock à 100% à la date d'arrêté.
Gestion des inventaires	-Un inventaire tournant du stock PDR doit être réalisé mensuellement, et doit englober la totalité des références stockées à l'usine. -Les écarts d'inventaire (entre le stock inventorié et le stock système) doivent être analysés par le responsable du stock et

	examinés par le CGU, avec des PV explicatifs des écarts constatés. -Un comptage physique des PDR est effectué annuellement avec l'existence d'une fiche de comptage. -Les fiches de comptage doivent être disponibles.

Source : Nous-même

2.1.3. La procédure de gestion des transferts de produits finis (PF)

Tableau 10 : La procédure de gestion des transferts de PF

Activités	Exigences
Les spécificités de la procédure	-Une procédure de gestion des transferts de produits finis et emballage vide est mise en place et appliquée à l'ensemble des transferts intersites.
La règle de gestion	-Toutes les ouvertures de la semi chargée doivent être scellées en présence du contrôleur et du transporteur. -Les transferts en cours sur le système M3 ne doivent pas dépasser une ancienneté de plus de 72 heures.
Le rôle du contrôleur chambre froide/ plateforme	-S'assurer que la barrière de blocage est bien installée.
Le rôle du responsable plateforme	-Etablir une synthèse hebdomadaire des manquants « écarts de quantité » constatés. -Transmettre mensuellement les manquants enregistrés à la direction logistique pour intervention.

Source : Nous-même

2.2. Evaluation de la procédure réception lait

Tableau 11 : Evaluation de la procédure de réception lait

Grille d'évaluation de la procédure de réception lait				Contrôle de la réalisation	
Activité	**Exigences**	**Action**	**Responsable**	**OUI**	**NON**
1/ Arrivée de la citerne	Contrôle chauffeur	Existence de la feuille récapitulative de ramassage	La porte de garde (Agent sécurité n°1)	x	
2/ Enregistrement de la citerne	Bon de la tournée (N° de bon, N° de la citerne, le nom de la tournée, la date de l'entrée, l'heure d'entrée, le litrage annoncé, le nom du chauffeur et le nom de l'agent ADS…)	Vérifier la saisie de l'entrée "Enregistrement citerne, ramassages et convoyages"	Agent de sécurité 1	x	
3/ Nettoyage extérieur de la citerne	Le bon de nettoyage (l'heure d'entrée et de sortie)	La confirmation du lavage	Sous-traité	x	
4/ Pesée en charge sur Pont Bascule: P1	Bon de litrage (n° citerne, chauffeur, client, véhicule, litrage, produit, date et heure d'entrée)	Enregistrement manuel et au niveau du système	Agent de sécurité 2	x	
5/ Saisie P1 sur Milk IT	Vérifier l'existence de la feuille récapitulative de ramassage, le bon de nettoyage et le bon pont bascule.	Enregistrement manuel et au niveau du système (Milk IT)	Opérateur Réception	x	
6/ Vérification du scellage	Vérifier que les numéros du scellage sont les mêmes indiqués au niveau du bon de nettoyage (J-	Vérification du bon de nettoyage de	Laboratoire collecte	x	

	1).	sortie			
7/ Prise d'échantillons compartiments	Prélèvement du lait par compartiment.	Agitation manuelle pendant 2 min/ compartiment	Laboratoire collecte	x	
8/ Analyse qualitative des échantillons: A1	Analyses physico-chimiques (PH, acidité, test d'alcool, extrait sec, extrait sec dégraissé, matière grasse, matière grasse, antibiotique, protéines…) et analyses organoleptiques (L'odeur, l'aspect, couleur…)	Enregistrement des analyses (manuel et au niveau du système)	Laboratoire collecte	x	
9/ Injection des analyses A1 sur système Milk IT	Tirer un bon d'analyse pour l'opérateur réception.	Saisie des données sur Milk IT	Laboratoire collecte	x	
10/ Dépotage et refroidissement du lait	Dépotage du lait (via compteur)	Les analyses doivent être conformes	Opérateur Réception	x	
Analyse automatique	L'analyse automatique d'échantillons moyens pour vérifier les analyses précédentes.	En attente de confirmation			X
11/ Rejet de la citerne (cas du lait non conforme) après la décision RQSA	Si le lait n'est pas conforme aux exigences de qualité requises, ce qui peut mener à un refus du lait reçu.	Envoi de réclamation FNC (Fiche non-conformité) matière première lait.	Laboratoire collecte	x	
12/ Nettoyage interne de la citerne	Le nettoyage interne de la citerne effectué immédiatement après le dépotage.	Nettoyage effectué	Opérateur Réception	x	

13/ Scellage de la citerne	La fermeture (scellage) de la citerne après le nettoyage.	Saisie des numéros du scellage au niveau du bon de nettoyage de sortie.	Opérateur Réception	x	
14/ Pesée à vide sur pont bascule: P2	La pesée à vide permet de savoir le poids net.	Bon de nettoyage (destiné à l'opérateur réception)	Agent de sécurité 2	x	
15/ Saisie P2 litrage reçu sur système (Milk IT)	Présence du bon pont bascule P2	Saisie sur système Milk IT et enregistrement manuel du litrage net.	Opérateur Réception	x	
16/ Transfert de la saisie P2 de Milk IT vers M3	Vérification du litrage annoncé avec le litrage reçu.	Validation du litrage et suivi des écarts.	Opérateur Réception	x	
17/ Prise d'échantillons tank (avant utilisation)	Chaque utilisation du tank exige d'effectuer les analyses et chaque changement de poste exige aussi d'effectuer de nouvelles analyses.	Enregistrement manuel et au niveau du système M3.	Conducteur Process	x	
18/ Analyse échantillons Tank: A2	Analyser le lait pour comparer les analyses avec celles du laboratoire collecte.	Déduire les écarts des analyses (Bulletin d'analyses destiné au labo collecte)	Laboratoire Usine	x	
19/ Archivage			Conducteur		x

des analyses A2			Process		
20/ Suivi & reporting hebdomadaires des écarts quantitatifs et qualitatifs	Réunion pour validation	Enregistrement	Leader Poudrage/ Réception		X

Source : Nous-même

Suite à l'évaluation de la procédure de réception lait mise en place, nous pouvons en déduire que :

- L'analyse automatique n'est pas effectuée
- Il n'y a pas un archivage des analyses des tanks
- Absence de suivi & reporting hebdomadaires des écarts quantitatifs et qualitatifs.

Donc, nous proposons les recommandations suivantes :

- Utiliser l'échantillonneur moyen automatique pour comparer les écarts.
- Archiver les analyses des tanks pour laisser une certaine traçabilité.
- Le suivi et le reporting des écarts sont nécessaires pour le contrôle et pour la continuité du plan d'action mis en place.

2.3. La contribution du contrôle interne à la bonne gouvernance de la Centrale Danone

La gouvernance représente le système par lequel une organisation prend des décisions et les applique en vue d'atteindre ses objectifs. Profondément inscrite dans son organisation et dans ses modes de fonctionnement, la gouvernance chez Danone porte un projet de long terme et de co-responsabilité. Elle organise les relations entre les instances de l'entreprise. La gouvernance comprend les procédures, les règles et les structures qui sont mises en place pour assurer la transparence de son fonctionnement et l'équilibre des pouvoirs entre les actionnaires, les administrateurs, les dirigeants, mais aussi les salariés, les fournisseurs et les clients.

La gouvernance est un impératif de bonne gestion et un outil stratégique pour la Centrale Danone. Elle assure non seulement le respect de la règlementation, mais aussi la vitalité du

projet d'entreprise, de sa vision et de ses ambitions. La gouvernance selon Centrale Danone repose sur la mise en place d'un processus décisionnel efficace, un pilotage avec l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise et un système d'évaluation.

En vue d'avoir une bonne gouvernance, la Centrale Danone doit remettre en cause permanente ses dispositifs de contrôle interne, améliorer en continu ses procédures, instaurer un système de surveillance permanente du dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement.

Nous constatons que le dispositif du contrôle interne de la Centrale Danone contribue efficacement à la bonne gouvernance. Toutefois, il existe des limites inhérentes à tout système du contrôle interne qui résultent de nombreux facteurs interne et externes de l'entreprise. Ce qui nécessite une mise à jour permanente des dispositifs du contrôle interne.

2.4. Recommandations

Apres la mise en place du plan d'action, il est nécessaire de proposer des recommandations à la Centrale Danone afin d'assurer une mise en œuvre effective de la procédure et de la grille du référentiel Dango.
Pour ce faire nous recommandons à la Centrale Danone de :

-Faire des rappels continus des procédures, pour assurer leur application.

-Mettre à jour les procédures pour qu'elles soient opérationnelles.

-Faire des contrôles inopinés et permanents pour évaluer l'application de la procédure.

-Instaurer un système de contrôle global qui comporte tous les processus de la Centrale Danone. Ce système consiste à impliquer tout le personnel (de tous les niveaux) dans le contrôle. Il faut établir une fiche par employé, qui définit ses compétences, ses habilités par poste. Aussi, chaque employé doit effectuer un contrôle par mois dans un poste de son choix et selon ses compétences. L'employé passe toute une journée d'observation et à la fin il remplit une fiche où il identifie les non conformités et les erreurs commises. Ce contrôle n'a pas pour objet de sanctionner, mais plutôt de corriger les dysfonctionnements et d'améliorer le fonctionnement de l'organisation. A la fin de chaque année l'entreprise établit un bilan annuel global basé sur les fiches de contrôles effectuées tout au long de l'année. Ce bilan identifie les non-conformités majeures répétitives et grâce à ce bilan,

l'entreprise anime des formations afin de rappeler les normes et les exigences à respecter. Et à la base de ce bilan annuel, l'entreprise définit ses objectifs prévisionnels de l'année suivante. Ce système permet à l'entreprise d'être en amélioration continue. C'est un modèle de gestion réussi et appliqué au niveau d'une entreprise agroalimentaire.

La procédure de réception lait :

Les écarts sont dus parfois à l'erreur au niveau de l'agitation manuelle, ce qui nécessite d'établir une agitation automatique d'une durée fixée à 2 min pour s'assurer de la fiabilité des résultats.

La non-utilisation de l'échantillonneur moyen : la nécessité de prendre en considération les résultats de l'échantillonneur moyen pour établir les écarts.

Il faut respecter le délai de l'étalonnage « certificat d'étalonnage obligatoire » de 6 mois du pont bascule.

Constatation que le dernier étalonnage des lignes de dépotage a été effectué en 2015, ce qui exige que l'étalonnage des compteurs du dépotage « débitmètre » doit avoir lieu à intervalles réguliers de 12 mois avec une preuve documentée.

La procédure de gestion des immobilisations :

La prestation d'inventaire des immobilisations du cabinet Gathier :

La Centrale Danone externalise la fonction d'inventaire des immobilisations, ce qui induit à une perte d'indépendance, à des coûts de prestation élevés et à une qualité du travail moindre. Pour cela, il est avantageux pour la Centrale Danone d'internaliser la fonction « inventaire des immobilisations ».

Nous recommandons de charger une personne technique en collaboration avec le service Contrôle de gestion pour assurer un inventaire mensuel des immobilisations.

Il est nécessaire que tout achat, vente ou transfert d'immobilisation doit faire objet de réclamation auprès du service de contrôle de gestion pour procéder à l'identification de l'immobilisation.

La création et le suivi de la demande d'investissement (CAR):

Chaque demandeur d'investissement est considéré comme chef de projet, ce qui engage plusieurs intervenants au niveau de ce processus et complique le contrôle et la gestion. Nous proposons de charger une seule personne pour prendre en charge l'ensemble des projets et des demandes d'achat.

Conclusion

Au terme de ce chapitre, nous retenons que la procédure est un outil indispensable par toute entreprise car il permet d'asseoir une gestion saine et efficace si elle appliquée et régulièrement mis à jour.

Conclusion de la seconde partie

La deuxième partie nous a permis de mettre la lumière sur le processus de contrôle interne de la Centrale Danone et son référentiel de contrôle interne Dango. Ce qui nous a permis de mettre en place un plan d'action permettant de mettre à jour le dispositif du contrôle interne.

L'amélioration du dispositif du contrôle interne est devenue une nécessité pour les entreprises qui cherche à avoir une bonne gouvernance.

Toutefois, la mise en place des procédures efficaces doit avoir une ampleur majeure au niveau de l'entreprise, car c'est un moyen clé de contrôle.

Conclusion générale

La centrale Danone, comme toute autre entreprise, a pour but d'assurer, en fonction de ses moyens, l'atteinte des objectifs qu'elle s'est fixé. Pour ce faire, elle doit mettre en place un dispositif de contrôle interne lui permettant la bonne maîtrise de ses activités et le respect des consignes à tous les niveaux.

La notion de la gouvernance fait appel inéluctablement à la notion de contrôle. D'où vient la nécessité pour chaque entreprise de mettre en place des procédures efficaces et efficientes.

En vue d'améliorer le dispositif du contrôle interne de la Centrale Danone, nous avons élaboré la procédure de réception lait et nous avons amélioré la grille du référentiel du contrôle interne Dango.

Sur le plan théorique, nous avons mis le point sur les fondamentaux du contrôle interne et sur le modèle international COSO, qui est une référence incontournable du contrôle interne. Et sur le plan pratique, nous avons mis en place la procédure de réception lait qui facilitera le contrôle aux responsables et qui va permettre de maîtriser les écarts quantitatifs et les écarts qualitatifs entre la pesée et le dépotage du lait.

Afin de se doter d'une bonne gouvernance, la Centrale Danone doit mettre à jour ses dispositifs du contrôle interne, améliorer en permanence ses procédures conformément au référentiel Dango.

Dans le but de répondre efficacement à la problématique posée, nous avons proposé des recommandations qui permettront une mise en œuvre effective de la procédure et de la grille Dango.

Tout bien considéré, nous espérons que notre modeste projet contribuera efficacement à améliorer le dispositif du contrôle interne.

La Bibliographie

Ouvrages :

1. **Alazard C., Sépari S.**, DCG 11, *Contrôle de gestion*, édition Dunod, 2007, 693P.
2. **Bernard F., Gayraud R., Rousseau L.**, *Contrôle interne*, Maxima, 4e édition, 2013, 332P.
3. **Bertin E.**, *Audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, Eyrolles, Editions d'organisations, 2007, 319 P.
4. **Désiré-Luciani M., Hirsch D.**, et al, *Le grand livre du contrôle de gestion*, Eyrolles, 2013, 577P.
5. **Ernoul R.**, *Le grand livre de la qualité-management par la qualité dans l'industrie : une affaire de méthodes*, Afnor éditions, 2010, 427 P.
6. **MIfaci**, *Manuel d'audit interne : améliorer l'efficacité de la gouvernance du contrôle interne du management des risques*, Eyrolles, 2015, 746 P.
7. **Laaribi M.**, *Le contrôle de gestion dans les entreprises marocaines : concepts et pratiques*, 335P.
8. **Löning H., Malleret V.**, et al, *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*, 3ème édition, Dunod, 2008, 303P.
9. **Noirot P., Walter J.**, *Le contrôle interne : 100 questions pour comprendre et agir*, AFNOR éditions, 2009, 175 P.
10. **Obert R., Mairesse M.**, *DCG4 : Comptabilité et audit*, Dunod, 2e édition, 2009, 611 P.
11. **Paris F., Gandy JM.**, *Etablir mes documents ISO 9001 version 2015*, AFNOR, 2016, 236 P.
12. **Pigé B.**, *Audit et contrôle interne : de la conformité au jugement*, EMS éditions, 4e édition, 2017, 217 P.
13. **Renard J.**, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Eyrolles, 2012, 258P.
14. **Renard J**., Théorie et pratiques de l'audit interne, Eyrolles, 2016, 464 P.
15. **Renard J., Nussbaumer S.**, *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*, Eyrolles éditions d'Organisation, 2011, 249 P.
16. **Valin G., Collins L**., Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégique, Dalloz, 4ème édition, 1992, 373P.

17. **Walter J., Noirot P.**, *Contrôle interne des chiffres porteurs de sens*, Afnor éditions, 2010, 179 P.

Articles :

18. Danone-Rapport –Développement-Durable-2009, 266P
19. Committee Of Sponsoring Organizations of the treadway commission, 1992.
20. Corporate gouvernance traduit par « gouvernement des entreprises » (charreaux, pigé,…etc.) ou par « gouvernance d'entreprise » (Thiveaux, Perez,…etc.).
21. COSO : Guidance on Monitoring Design & Implementation Progression, 2008.
22. Ifaci., « Les challenges de l'audit interne : aujourd'hui et demain », 2010.
23. Présentation Houlihan Lokey Howard & Zukin, 16 mai 2006, 13P
24. Rapport sur le contrôle interne et le gouvernement d'entreprise 2009 / Compte rendu des procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la Société (en application de l'article L. 225-37 alinéa 6 du Code de commerce).
25. Résultats des travaux du groupe de Place établi sous l'égide de l'AMF - Le dispositif de Contrôle Interne: cadre de référence «IFACI » Paris - Janvier 2007.
26. Thèse de doctorat en sciences économiques, *le rôle du contrôle interne dans l'amélioration de la Gouvernance d'Entreprise*, 2013, 304 P.

Internet :

27. [http://www.memoireonline.com/07/08/1394/m_appreciation-controle-interne-referentiel-coso-air-algerie5.html], date de version : 2008.
28. Méthode QQOQCP, [http://www.qualiblog.fr/outils-et-methodes/methode-qqoqccp-outil-analyse-simple-et-performant/], date de consultation : 24/02/2017.
29. [/http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Methodes-optimisation/5m-ishikawa.htm_], date de consultation : 15/3/2017.
30. [http://m.emery.management.pagesperso-orange.fr/mp2cadrage.pdf], date de version : juillet 2013.
31. [https://blog.goalmap.com/objectifs-smart-comment-se-fixer-des-objectifs-et-les-atteindre/], date de version : 11/10/2015.
32. [http://www.memoireonline.com/10/12/6356/m_elaboration-de-la-procedure-de-gestion-de-cartes-Cas-de-la-Banque-Atlantique-Cte-dIvoire3.html], date de version : 2008.

33. [http://www.i-manuel.fr/AC_AC6/AC_AC6part1dos1AC3fr2.htm], date de consultation : 05/04/2017.

34. [http://lesdefinitions.fr/procedure], date de consultation : 25/02/2017

35. [http://www.memoireonline.com/11/13/7753/m_Mise-en-place-du-manuel-de-procedures-comptables-d-une-entreprise-commerciale-Cas-de-MCN-9.html], date de version : 2008.

36. [http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/performance-gestion-publiques/controle-interne/essentiel/s-informer/5-composantes-controle-interne#.WOSfbm_hDIV], date de version : 26/05/2014.

37. [http://www.memoireonline.com/01/13/6806/m_Contrle-interne-finalite-de-l-audit-interne-Etude-de-cas-audit-du-cycle-de-financement-des-op5.html___], date de version : 2012.

38. [http://www.lecoindesentrepreneurs.fr/controle-interne/__], date de consultation : 15/03/2017

39. [https://fr.wikipedia.org/wiki/Contr%C3%B4le_interne#La_gouvernance_de_l.27entreprise], date de version : 2 février 2017.

40. [http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Methodes-optimisation/Pdca-roue-deming.htm], date de consultation : 20/04/2017

41. [http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2006-1-page-27.html], date version : 2006.

Glossaire

Acheteur délégué : personne qui assume les tâches de l'achat, édition du BC et suivi de la livraison au niveau du site.

Bon de commande (BC) : Document juridique contractuel résultant du processus achat qui déclenche la commande chez le fournisseur et comprend l'intégralité des informations sur le besoin.

CAP : Outil intranet de gestion des demandes d'investissements (mise en ligne, workflow de validation…) du groupe Danone.

CAPEX : « Capital Expenditure », une terminologie utilisée pour distinguer clairement les dépenses d'investissement des autres types de dépenses.

COSO : Processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.

DA : Demande d'achat, c'est un document élaboré par le demandeur via l'ERP pour exprimer le besoin et décrire l'achat à effectuer. La DA permet de générer un bon de commande.

L'extrait sec : est le résidu obtenu après élimination de l'eau d'un produit, c'est aussi un indicateur de la conformité de la matière première et de la texture des produits finis et il comprend la partie « solide » de tous les ingrédients.

HUB : Plate-forme de distribution et stockage de produits finis et de matières premières.

Immobilisation : Actif d'une valeur supérieure à 5000 MAD et d'utilisation durable (ne se consomme pas au premier usage), faisant partie du patrimoine de Centrale Danone, et générant des avantages économiques futurs.

M3 : « Make, Move, Maintain », il s'agit du système d'information intégré reprenant presque tous les domaines fonctionnels (Achat, RH, Supply-chain, Industriel, Commercial, etc.) de Centrale Danone.

Opex : charges

Plate-forme : Plate-forme commerciale de stockage de produits finis et de livraison vers les points de vente.

Produits endommagés (abîmés) : il s'agit d'articles ayant subi une détérioration partielle ou totale les rendant impropres à l'utilisation (PDR).

Projet Lavoisier : C'est un projet qui permet d'optimiser les consommations de matières premières, « rien ne se perd, tout se transforme », chaque consommation de matière première exige une déclaration au niveau du système.

Les protéines : sont des enchainements d'acides aminés, elles se caractérisent par leur teneur en azote, c'est pour cela que nous utilisions la mesure du taux d'azote pour mesurer le taux des protéines (Les protéines représentent 95% de l'azote total du lait).

Turnbull : Englobe les règles, processus, tâches, comportements et autres aspects d'une organisation qui offrent l'assurance raisonnable qu'ils en facilitent le fonctionnement efficace et efficient, lui permettent de réagir comme il se doit face aux risques majeurs portant sur l'activité, les opérations, les aspects financiers, la conformité, etc. afin de réaliser les objectifs de l'organisation relatifs à la sauvegarde des actifs, l'identification et la gestion du passif, la qualité du reporting, la conformité aux lois et règlements applicables.

Usine : Etablissement industriel où sont transformées des matières premières en produits-finis.

Table des annexes

Liste des annexes	Page
Annexe I- Fiche signalétique de CD	101
Annexe II- L'organigramme de l'usine	102
Annexe III- Organigramme contrôle de gestion	103
Annexe IV- Guide d'entretien	104
Annexe V- Feuille récapitulative de ramassage	105
Annexe VI- Bon de nettoyage	106
Annexe VII- Bon de la 1ère pesée	107
Annexe VIII- Echantillons producteurs	108
Annexe IX- Grille de séparation des tâches	109
Annexe X- Enregistrement des citernes	110
Annexe XI- Procédure de réception lait	111-123
Annexe XII- Fichier d'inventaire	124

Table des illustrations

Liste des tableaux	Page
Tableau 1- Cadrage pragmatique et synthétique (CPS) du projet	41-42
Tableau 2- La méthode SMART	42
Tableau 3- Le modèle d'analyse	43
Tableau 4- Les chapitres du référentiel Dango	57
Tableau 5- La méthode QQOQCP du projet	68
Tableau 6- La méthodes QQOQCCP du processus de la réception lait	69
Tableau 7- Le plan d'action	73
Tableau 8- La procédure de gestion des immobilisations	78-79-80
Tableau 9- La procédure de gestion des PDR	81-82
Tableau 10- La procédure de gestion des transferts de PF	82
Tableau 11- Evaluation de la procédure de réception lait	83-84-85-86

Liste des figures	Page
Figure 1- Principaux éléments de la gouvernance	23
Figure 2- La pyramide du COSO I	26
Figure 3- Le processus de supervision selon le COSO	33
Figure 4- Le modèle COSO	35
Figure 5- Les sites de production de la Centrale Danone	38
Figure 6- La démarche « PDCA »	43
Figure 7- Le référentiel Dango	57
Figure 8- La matrice SWOT de Dango	59
Figure 9- Le cycle Dango	59
Figure 10- Les échantillons des citernes	62
Figure 11- Scellage des compartiments de la citerne	65
Figure 12- Les transferts intersites	67
Figure 13- Diagramme d'Ishikawa	70
Figure 14- Le lecteur code à barre	76
Figure 15- Machine taguée	76

Figure 16- Les tags	77

Annexes

Table des matières

Introduction générale 1
Première partie : Cadre théorique du contrôle interne 4
Chapitre 1 : Le cadre théorique du contrôle interne et de la gouvernance 6
Section 1 : Les fondements théoriques du contrôle interne 6
1.1. Les fondamentaux du contrôle interne 6
1.1.1. Le concept du contrôle : 6
1.1.2. Le concept du contrôle interne : 7
1.1.3. La double dimension du contrôle interne : 7
1.1.4. L'intérêt du contrôle interne : 8
1.1.5. Les caractéristiques du contrôle interne : 9
1.1.6. Le dispositif du contrôle interne : 9
1.1.7. Le rôle du contrôle interne : 10
1.2. Les objectifs du contrôle interne 10
1.2.1. La conformité aux lois et règlements : 11
1.2.2. Le respect de la politique de gestion et l'application des instructions et de la direction: 11
1.2.3. L'efficacité et l'efficience des opérations: 12
1.2.4. La qualité et la fiabilité de l'information financière; 12
1.2.5. Le bon fonctionnement des processus internes de l'entreprise : 13
1.3. Les principes généraux du contrôle interne : 13
1.3.1. Le principe d'organisation et séparation des fonctions : 13
1.3.2. Le principe d'intégration ou d'autocontrôle : 14
1.3.3. Le principe de permanence : 15
1.3.4. Le principe d'universalité : 15
1.3.5. Le principe d'indépendance : 15
1.3.6. Le principe d'information et qualité du personnel : 16
1.3.7. Le principe d'harmonie : 16
Section 2 : Le système du contrôle interne et sa relation avec la gouvernance 17
2.1. Le périmètre du contrôle interne 17
2.1.1. Le système de contrôle interne : 17
2.1.2. Le rôle du contrôleur interne : 18

2.1.3. Les acteurs du contrôle interne : 18
2.1.4. Les fondements de base de contrôle interne : 18
2.1.5. Les risques de contrôle interne : 19
2.1.6. Les limites du contrôle interne : 19
2.2. Le contrôle interne et quelques notions avoisinantes : 19
2.3. Le contrôle interne et la gouvernance de l'entreprise 21
2.3.1. Historique et définition de la gouvernance : 21
2.3.2. Périmètre et objectif de la gouvernance 21
2.3.3. La contribution du contrôle interne au renforcement de la gouvernance de l'entreprise 22
Chapitre 2 : Présentation du modèle COSO et de la méthodologie de recherche 24
Section 1 : Le modèle COSO 24
1.1. Historique et définition du contrôle interne selon le COSO 24
1.1.1. Historique du modèle COSO 24
1.1.2. Définition du contrôle interne selon le modèle COSO 25
1.2. Objectif et périmètre du Contrôle interne selon le référentiel COSO 25
1.2.1. Objectif du contrôle interne selon le COSO 25
1.2.2. La pyramide du COSO 25
1.3. Les composantes du contrôle interne selon COSO 26
1.3.1. L'environnement de contrôle 27
1.3.2. L'évaluation des risques 28
1.3.3. Les activités de contrôle 29
1.3.4. La maîtrise de l'information et de la communication 30
1.3.5. Le pilotage du contrôle interne (supervision : c'est-à-dire « le contrôle du contrôle » interne) 32
1.4. La lecture du modèle COSO 33
1.4.1. Les axes du modèle COSO : 34
1.4.2. L'analyse du modèle COSO : 34
Section 2: Cadrage et méthodologie de recherche 37
2.1. Présentation de l'entité d'accueil « la Centrale Danone » 37
2.1.1. Danone Monde, un pionnier de l'agroalimentaire mondial 37
2.1.2. L'usine de Meknès, un site pilier de la centrale Danone 38
2.1.3. Présentation du service contrôle de gestion de l'usine de Meknès : 38
2.2. Le cadrage du projet 40

2.3. La méthodologie de recherche 43
2.3.1. La démarche de traitement du thème : PDCA 43
2.3.2. Modèle d'analyse 43
2.3.3. Outils de collecte et d'analyse des données 44
2.3.4. La démarche d'élaboration de la procédure 46
Deuxième partie : Cadre pratique du projet 51
Chapitre 1 : Analyse du contrôle interne de la Centrale Danone 53
Section1 : Présentation du contrôle interne de Danone et du référentiel Dango 53
1.1. Présentation du contrôle interne de Danone selon le modèle COSO 53
1.1.1.Environnement de contrôle 53
1.1.2. Diffusion de l'information 54
1.1.3. Identification et évaluation des risques 54
1.1.4. Activités de contrôle 55
1.1.5. Surveillance permanente 55
1.2. Présentation du référentiel du contrôle interne Dango « Danone Governing and Operating Processes » 56
1.2.1. Les chapitres du référentiel DANgo : 57
1.2.2. Définition de la norme DANgo : 58
1.2.3. Objectifs de Dango : 58
1.2.4. Matrice SWOT de la norme DANgo : 59
1.2.5. Le cycle DANgo : 59
Section 2 : Etat des lieux 61
2.1. Le processus de la réception du lait de la Centrale Danone « zone Gharb-Saiss »: 61
2.2. Diagnostic des procédures et du projet ISEAU au niveau de la Centrale Danone 65
2.2.1. Procédure de gestion des immobilisations: 66
2.2.2. Procédure de gestion des pièces de rechange : 66
2.2.3. Procédure de gestion des transferts des produits finis : 66
2.2.4. Projet ISEAU : changement organisationnel au niveau de la Centrale Danone 67
Section 3 : Analyse des problèmes 68
3.1. La démarche QQOQCP du projet : 68
3.2. Le diagramme d'Ishikawa (5M) : 69

3.3. Recensement des problèmes 71
Chapitre 2 : Présentation de la procédure et de la grille Dango (voir annexe) 72
Section 1 : Mise en place du plan d'action 72
1.1.Présentation de la procédure de réception lait (Voir annexe 9) 73
1.2. Présentation de la cartographie : 74
1.3. Mission d'inventaire des immobilisations 76
Section 2 : Mise à jour des procédures selon Dango 78
2.1. L'amélioration de la grille Dango 78
2.1.1. La procédure de gestion des immobilisations 78
2.1.2. La procédure de gestion de pièces de rechanges (PDR) 81
2.1.3. La procédure de gestion des transferts de produits finis (PF) 82
2.2. Evaluation de la procédure réception lait 83
2.3. La contribution du contrôle interne à la bonne gouvernance de la Centrale Danone 86
2.4. Recommandations 87
Conclusion générale 91
La Bibliographie 93
Glossaire 96
Table des annexes 98
Table des illustrations 99
Annexes 101