

DIPLOME D'AUDIT INTERNATIONAL ET CONTRÔLE

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

MEME

CONTRIBUTION A L'AMÉLIORATION DES
PROCÉDURES D'APPROVISIONNEMENT:
Cas de l'Hôpital Général de Grand-Yoff



Présenté et Soutenu par :

Stanislas G.M. FAGNON

Sous la direction de :

M. Moussa yazi

Chef Département Audit au CESAG

M. Mame Abdoulaye GUEYE

Chef du Service Administratif et Financier de HOGGY

Juillet 2000

M0121AUDIT00

1



SOMMAIRE

	<u>PAGES</u>
DEDICACE.....	v
REMERCIEMENTS.....	vii
AVANT-PROPOS.....	viii
SIGLES ET ABREVIATIONS.....	ix
LISTE DES TABLEAUX.....	x
INTRODUCTION GENERALE.....	1
1. PROBLÉMATIQUE.....	2
2. OBJECTIFS DE L'ÉTUDE.....	4
3. PERTINENCE DU SUJET.....	5
4. MÉTHODOLOGIE.....	5
5. DÉLIMITATION DU SUJET.....	6
6. PLAN.....	6
1^{ère} Partie : Cadre Théorique de l'étude.....	8
Chapitre I Généralités sur le contrôle interne et les procédures.....	9
I.1. Définition du contrôle interne.....	9
I.2. Objectifs du contrôle interne	10
I.3. Notion de risque.....	10
I.4. Principes du contrôle interne	11

I.5. Dispositifs du contrôle interne	13
I.6. Les procédures.....	15
Chapitre II Approche méthodologique de l'évaluation des procédures.....	17
II.1. Définition et objectifs de l'évaluation des procédures.....	17
II.2. Démarche de l'évaluation des procédures.....	18
II.2.1. Prise de connaissance ou saisie des procédures.....	18
II.2.2. Tests de conformité.....	18
II.2.3. Evaluation préliminaire du contrôle interne.....	18
II.2.4. Tests de permanence.....	19
II.2.5. Evaluation définitive du contrôle interne.....	19
Chapitre III Procédures d'approvisionnement et contrôle interne.....	21
III.1. Revue des procédures du cycle achat - fournisseur.....	22
III.1.1. Les procédures d'achat dans le cadre des marchés publics.....	22
III.1.2. Les procédures d'achat sur commande.....	23
III.1.2.1. Les risques liés aux opérations d'achat sur commande.....	23
III.1.2.2 Description des procédures d'achat sur commande.....	25
III.1.3 Contrôle interne et procédures d'achat sur commande.....	30
III.2. Revue des procédures de gestion des stocks.....	31
III.2.1. Les risques liés aux opérations de gestion des stocks.....	33
III.2.2. Description des procédures de gestion des stocks.....	35
III.2.3. Contrôle interne et procédures de gestion des stocks.....	36
2^{ème} Partie: Evaluation des procédures d'approvisionnement	
de l'Hôpital Général de Grand -Yoff.....	38
Chapitre I. L'Hôpital Général de Grand -Yoff.....	40
I.1. Historique et mission.....	40
I.2. L'Hôpital Général de Grand - Yoff	
avant la réforme hospitalière (1996 -1999).....	40

I.3. Les ressources de l'Hôpital Général de Grand - Yoff	42
I.4. La réforme hospitalière.....	43
I.5. L'Hôpital Général de Grand - Yoff à l'heure de la réforme.....	44

Chapitre II. Evaluation des procédures d'approvisionnement

de l'Hôpital Général de Grand - Yoff

II.1. Prise de connaissance détaillée des procédures d'approvisionnement	46
II.1.1. Saisie des procédures d'achats sur commande des matières et fournitures de bureau, des matières et fourniture d'hôtellerie.....	47
II.1.2. Saisie des procédures d'achat de produits pharmaceutiques et matériels hospitaliers.....	51
II.1.3. Saisie des procédures pour les commandes urgentes.....	51
II.1.4. Les procédures d'achat dans le cadre des marchés publics.....	52
II.2. Prise de connaissance détaillée des procédures de gestion des stocks.....	52
II.2.1. Saisie des procédures de gestion des stocks des médicaments et matériel biomédical.....	52
II.2.2. Saisie des procédures de gestion des stocks des denrées alimentaires.....	55
II.2.2.1 Les procédures de gestion des stocks des denrées périssables.....	55
II.2.2.2 Les procédures de gestion des stocks des denrées non périssables.....	56
II.2.3. Saisie des procédures de gestion des stocks de matières et fournitures de bureau, de matériel et petit outillage, de fournitures d'hôtellerie.....	58
II.3. Examen des procédures.....	59
II.3.1. Les tests de conformité.....	60
II.3.2. Les constats.....	61
II.3.3. Analyse des forces et faiblesses des procédures.....	67
II.3.3.1 Les faiblesses de conception liées à la structure organisationnelle et leurs risques.....	67
II.3.3.2 Les faiblesses des procédures liées à leur application.....	68
II.3.4. Les tests de permanence.....	73
II.3.5. Evaluation définitive du contrôle interne.....	75
II.3.6. Commentaires.....	75

Chapitre III .Propositions et recommandations.....	77
III.1. Propositions de procédures d'achat sur commande.....	77
III.2. Recommandations par service.....	77
III.3. Recommandations d'ordre général.....	80
III.4. Mise en œuvre.....	81
III.5 Limites de l'étude.....	82
CONCLUSION.....	83
Annexes.....	86
Bibliographie.....	93

DEDICACE

Je dédie ce travail :

A toi Papa qui as conduit mes premiers pas à l'école et qui m'as toujours convaincu de ma capacité à aller plus loin, et de la nécessité de le faire.

A toi qui, m'a-t-on dit, à quelques heures seulement de ta disparition, continuais d'envisager l'après CESAG pour moi, je dédie ce travail.

La lecture que je fais de ta vie est celle de cet homme de l'histoire religieuse chrétienne qui, à la tête d'un certain peuple, conduisit ce dernier jusqu'à la lisière d'une certaine terre, et dit : « voilà, c'est là-bas, au delà des montagnes ».

L'histoire nous apprend que cet homme n'entra pas dans la nouvelle terre, mais cela n'enleva rien à sa grandeur.

Que ton âme accède à la félicité éternelle !

A ma Mère,

Dure, dure, dure. Merci de nous avoir portés et d'avoir accepté de souffrir pour tes enfants. Que le Tout-Puissant te bénisse et t'accorde une longue vie.

A ma Petite Maman,

Ta présence aux côtés de Papa t'a associée à ce travail. Trouve ici ma reconnaissance et mon attachement renouvelé.

A mon Epouse Héloïse,

Merci d'avoir compris et supporté ma longue absence, merci pour ton soutien. Ce travail est le fruit de nos efforts communs.

A mes Chers enfants Jennifer et Sébastien,

- "Papa, quand reviens-tu ? "

- bientôt

Je vous aime et vous adore.

A mes Frères Magloire, Charles, Thélesphore et Alexis,

Ce travail est le fruit de votre fraternité agissante et de votre sollicitude constante. Restons unis pour maintenir haut l'étendard de Papa.

A mes belle- Sœurs Emilie et Simone,

Votre choix est le bon. Croyez-y.

A mes Neveux Kethy et Kélomin, je vous aime.

BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Au terme de notre formation, nous voudrions exprimer notre gratitude à tous ceux qui, de près ou de loin, nous ont aidé à atteindre notre objectif.

Nous remercions particulièrement et sincèrement :

Monsieur Bossa Gilbert pour le père, le parrain et l'ami qu'il est. A sa famille, nous disons merci.

Monsieur Yazi Moussa qui nous a compris et accepté de diriger ce travail.

Monsieur Guèye Mame Abdoulaye de l'HOGGY pour nous avoir encadré.

Monsieur Traoré Ahmadou et Monsieur Diène Jean Baptiste pour avoir accepté d'évaluer notre travail.

Monsieur & Madame Agassounon Albert pour leur soutien moral et leur fraternité.

Monsieur & Madame Aïhounzonon Lucien pour leur fraternité et leur soutien.

Monsieur & Madame Konté pour leur amitié et leur soutien.

Monsieur & Madame Vidérot Igor pour leurs aides multiformes et leur sympathie.

Monsieur Akanni Alain pour sa collaboration à ce travail et son amitié.

Monsieur & Madame Quenum Pierre pour leur sollicitude inconditionnelle.

Madame Klousseh Cathérine pour ses conseils et sa sollicitude.

Mademoiselle Boni Lahinatou pour son amitié et son soutien.

Monsieur Paraiso Serge pour son amitié.

Mosieur Togbé Ulrich Soumanou pour sa fraternité.

La Direction et le Personnel du CESAG parmi lequel nous faisons une mention particulière à Mesdemoiselles Lô Aïssatou, N'Diaye Emilienne et Mesdames Camara, Diop, Diaby, Sarr pour leur amitié.

La Direction et le personnel de l'Hôpital Général de Grand - Yoff, particulièrement Monsieur Souleymane N'Diaye responsable de la facturation.

Tous nos amis du CESAG, particulièrement Monsieur Adjakou Joël.

Tous nos collègues de la 10^{ème} promotion des auditeurs.

AVANT PROPOS

Il n'est pas superflu de rappeler, dans cet espace, au seuil de ce millénaire, la place que tient la formation dans la vie des individus et des peuples, au moment où la science et la globalisation ont fait de notre monde un village planétaire.

En effet, la complexité croissante des activités des entreprises, la maîtrise des nouvelles techniques de l'information et des nouveaux outils modernes de gestion, dans un environnement économique en constante mutation, requièrent des compétences nouvelles et spécifiques de haut niveau.

Aussi, les gouvernements de nos pays de la sous-région doivent soutenir les institutions de formation telles que le Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG) dont la mission est la formation, le perfectionnement et la promotion des cadres africains moulés dans leur réalité pour répondre aux besoins de nos entreprises rudement concurrencées.

La maîtrise du nouvel ordre passe par un recul de l'ignorance, de l'analphabétisme, de l'incompétence et l'acquisition d'expertise affinée.

Face à ce défi du monde nouveau, des recommandations s'imposent à nos dirigeants :

- ◆ sensibiliser les opérateurs économiques afin qu'ils adoptent et utilisent les outils de gestion tels que le manuel de procédures comme le recommande le droit comptable en ses articles 16 et 17 dans les Etats de l'UEMOA.
- ◆ encourager et favoriser les formations orientées vers les métiers de contrôle comme l'Audit et le Contrôle de Gestion, pour que les professionnels de ces domaines œuvrent à la mise en place, dans nos entreprises, des manuels de procédures pour améliorer la qualité du contrôle interne.

ABREVIATIONS & SIGLES

MSPAS	:	Ministère de la Santé Publique et des Affaires Sociales
HOGGY	:	Hôpital Général de Grand -Yoff
DG	:	Direction Générale
SAF	:	Service Administratif et Financier
BC	:	Bon de Commande
BR	:	Bon de Réception
BL	:	Bon de Livraison
DA	:	Demande d'Achat
PVR	:	Procès Verbal de Réception
CI	:	Contrôle Interne
ACP	:	Agence Comptable Particulière ou Agent Comptable Particulier
PNA	:	Pharmacie Nationale d'Approvisionnement
IB	:	Initiative de Barnako
FPF	:	Facture Proforma
DRP	:	Demande de Renseignement de Prix
TCP	:	Tableau Comparatif des Prix
FD	:	Facture Définitive
LA	:	Lettre d' Accompagnement
TP	:	Titre de Paiement
SYSCOA	:	Système Comptable Ouest -Africain
CTO	:	Centre de Traumatologie et d'Orthopédie

LISTE DES TABLEAUX

		Pages
<i>Tableau n°1</i>	Risques liés au processus d'achat sur commande.....	24
<i>Tableau n°2</i>	Risques liés aux opérations de gestion des stocks.....	34
<i>Tableau n°3</i>	Grille de séparation des tâches (approvisionnement des produits pharmaceutiques)	65
<i>Tableau n°4</i>	Grille de séparation des tâches (approvisionnement autres produits)	66
<i>Tableau n°5</i>	Répertoire des faiblesses et des risques liés aux procédures d'achat.....	69
<i>Tableau n°6</i>	Répertoire des faiblesses et des risques liés aux procédures d'achat (suite)	70
<i>Tableau n°7</i>	:Répertoire des faiblesses et des risques liés aux procédures de gestion des stocks	71
<i>Tableau n°8</i>	:Répertoire des autres faiblesses relevées et leurs risques.....	72
<i>Tableau n°9</i>	: Répertoire des contrôles effectués, des visas	74
<i>Tableau n°10</i>	: Répertoire des contrôles de l'exécution des rapprochements	74

INTRODUCTION

1. PROBLEMATIQUE

La régression économique et financière de ces deux dernières décennies a contraint les gouvernements de nos pays à s'engager dans une politique de restructuration ; elle prend souvent la forme d'une libéralisation économique, d'un désengagement total ou partiel de l'Etat vis-à-vis de certains secteurs, d'une décentralisation de la gestion des structures publiques ou parapubliques, et ce, dans le cadre de la politique d'ajustement structurel recommandée par le Fonds Monétaire et la Banque Mondiale.

L'Etat du Sénégal, par la loi n° 98-08 portant réforme hospitalière et la loi n° 98-12 relative à la création, l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé, crée le cadre institutionnel de cette réforme et définit ses objectifs qui sont :

- « améliorer les performances des hôpitaux sur le plan de la gestion et de la qualité des soins,
- assurer l'équilibre des comptes,
- conférer aux établissements de santé une grande autonomie administrative et financière en tenant compte de la loi sur la décentralisation qui donne aux collectivités locales de nouvelles prérogatives en matière de gestion des établissements de santé »¹.

Cette amélioration des performances n'est possible que si le processus de gestion et la structure de ces établissements répondent à des critères d'organisation rigoureuse orientés vers des objectifs d'excédent et de contrôle de qualité.

Ce sont des exigences de ce début de siècle qu'il faut intégrer dans la gestion de toute entité publique ou privée.

Cette introduction des nouvelles techniques ne peut se faire sans une organisation rationnelle du travail et des moyens.

¹ Direction des établissements de santé, Brochure sur la réforme hospitalière, 1999

Dans nos centres hospitaliers, la gestion duale des subventions de l'Etat et des ressources propres, faite par les intendants et les comités de santé doit faire place à une unicité de gestion qui exige une capacité d'adaptation, de la souplesse, la responsabilisation des hommes et la définition de stratégie.

Ces exigences sont absentes de la gestion publique pure, surtout dans les hôpitaux et les services de santé. L'organisation, le système d'information et d'évaluation des établissements hospitaliers doivent faire l'objet d'une mise en œuvre rigoureuse et normalisée.

L'Hôpital Général de Grand - Yoff, hôpital pilote de la réforme, offre des opportunités pour la recherche, la réflexion et l'étude de la meilleure forme d'organisation à mettre en place dans le cadre de la réforme.

Les différentes missions d'évaluation qui précèdent en général la mise en place de telles nouvelles structures ont sommairement mis en évidence de nombreuses insuffisances du système d'information, qui méritent réflexions et analyses profondes, notamment les procédures.

L'absence totale ou l'existence ignorée de procédures, formalisées ou non, dans certains domaines, a généré des habitudes et des comportements néfastes dont les conséquences sont à l'évidence négatives ; entre autres, nous pouvons citer :

- improvisation dans les procédures et les modalités d'exécution des tâches,
- mauvaise définition des responsabilités,
- mauvaise interprétation des attributions d'une personne à une autre, d'un service à un autre,
- mauvais traitement et mauvaise circulation de l'information,
- manque d'harmonisation des méthodes de traitement de l'information.

Mais la mise en place de nouvelles procédures requiert des préalables, notamment la connaissance de l' "état des lieux". Il y a lieu de procéder à une évaluation.

Comment alors, améliorer les procédures d'approvisionnement de l'hôpital de Grand Yoff ?

Quels sont les aménagements nécessaires à apporter au dispositif en place pour l'amener à un niveau de fonctionnement acceptable en adéquation avec les nouveaux outils modernes de gestion ?

L'enjeu de notre étude réside donc dans sa contribution à l'amélioration des procédures et par ricochet à celle des performances en matière d'approvisionnement qui est un élément déterminant dans la mise en place de la logistique administrative, hôtelière et médicale.

Il s'agit d'analyser le processus d'approvisionnement en fournitures de bureau, en médicaments et en hôtellerie. Leur importance dans l'exploitation de l'HOGGY explique notre choix limitatif.

L'approvisionnement en immobilisation ne sera pas examiné, car faisant souvent l'objet de don par l'Etat ou les bailleurs de fonds.

L'étude portera sur l'évaluation des procédures d'approvisionnement existantes. C'est là un des éléments de réflexion qu'inspirent les changements nouveaux qui affectent l'environnement de l'hôpital.

Notre étude n'a pas la prétention d'élaborer de nouvelles procédures d'approvisionnement, ni d'examiner de manière exhaustive tous les aspects liés à la gestion des approvisionnements, mais juste l'ambition de contribuer à la mise en place des nouvelles procédures.

2. OBJECTIFS DE L'ETUDE

Notre étude veut aboutir à une évaluation des procédures d'approvisionnement et à des recommandations pour favoriser la mise en place d'une fonction approvisionnement qui permet, dans son organisation, de satisfaire en temps utile, en quantité et en qualité, et de façon efficiente, les besoins des différents domaines qu'elle couvre.

3. PERTINENCE DU SUJET

Au regard des nouveaux outils de gestion qui vont être mis en place dans les centres hospitaliers dans le cadre de la réforme hospitalière, il semble nécessaire de contribuer par des réflexions appropriées, à leur mise en place efficace ; en particulier le manuel des procédures qui est un outil privilégié du contrôle interne, et qui doit pouvoir répondre, dans sa conception et dans son élaboration, aux objectifs de sécurité et de performance dans la gestion du patrimoine de l'hôpital. En particulier, la fonction approvisionnement, qui occupe une place déterminante dans les prestations administratives, techniques et sociales de l'hôpital, doit être conçue de manière à répondre efficacement et en temps utile aux différents besoins des services demandeurs.

C'est pourquoi, des réflexions à ce sujet, si elles étaient pertinentes, participeraient favorablement à asseoir des structures et des procédures en adéquation avec les objectifs de la loi sur la réforme hospitalière.

Cela paraît fondamental dans le contexte du passage des habitudes acquises qui n'obéissent pas toujours à la rationalité de la gestion, à un type de gestion autonome, décentralisé ayant pour objectifs la réalisation des performances.

Pour l'institution académique qui nous forme, ce travail servira de base à des études encore plus approfondies, dans la mesure où le CESAG est impliqué dans la mise en place du système d'information hospitalier en tant que partenaire du Ministère de la Santé.

Pour nous-même, ce travail constituera une expertise, sachant que les procédures constituent, pour l'audit, un outil de base tant en audit interne qu'en audit externe.

4. METHODOLOGIE

Pour atteindre nos objectifs, nous avons procédé d'une part, par une revue de littérature qui nous a permis de cerner les notions et les concepts liés au thème, et par une revue documentaire pour acquérir une connaissance de l'environnement de l'HOGGY, et les exigences sur la réforme hospitalière ; d'autre part, nous avons eu des entretiens avec le personnel et observé passivement le déroulement de certaines opérations.

De plus, pour émettre notre opinion, nous avons constitué des échantillons d'éléments probants pour tester la réalité et la permanence des méthodes et procédures.

5. DELIMITATION DE L'ETUDE

Notre étude concerne les procédures d'approvisionnement des matières stockables en vigueur à l'hôpital général de Grand Yoff. Le prolongement de ces procédures dans l'administration publique ne fera pas l'objet de notre évaluation.

6. PLAN DE L'ETUDE

Notre étude comprend deux grandes parties scindées chacune en trois parties.

La première partie décrit le cadre théorique de l'étude.

- Le premier chapitre expose les généralités sur le contrôle interne et les objectifs généraux de contrôle d'un système comptable.
- Le deuxième chapitre est consacré à l'approche méthodologique de l'évaluation des procédures dont il expose les objectifs et la démarche.
- Le troisième chapitre, consacré aux procédures d'achat et de gestion des stocks, expose d'abord le concept d'approvisionnement. Il présente ensuite les méthodes d'achat, les opérations, les risques inhérents, les procédures d'achat sur commande et les procédures de gestion des stocks.

La deuxième partie présente le cadre pratique de l'étude, les investigations et leurs résultats.

- Le chapitre 1 présente l'organisation administrative et l'organisation de l'approvisionnement de l'Hôpital Général de Grand -Yoff.
- Le deuxième chapitre expose l'évaluation proprement dite des procédures d'approvisionnement et les constats.

- Le troisième chapitre porte sur les recommandations et les propositions d'amélioration.

La conclusion est la dernière étape de notre mémoire pour faire la synthèse de son développement et ouvrir une approche de perspective de réalisation d'un véritable manuel de procédure à mettre en place dans le cadre de la réforme hospitalière.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIERE PARTIE

CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

CHAPITRE I : GENERALITES SUR LE CONTROLE INTERNE ET LES PROCEDURES

Le présent chapitre passe en revue quelques généralités notamment les définitions, les objectifs et les principes du contrôle interne et des procédures.

Nous ne proposons pas ici une nouvelle théorie du contrôle interne, mais nous nous contenterons d'en exposer quelques définitions classiques, les objectifs et les principes.

I.1 Définitions du contrôle interne

Il y a de nombreuses définitions du contrôle interne ; la multiplicité de ces définitions montre le caractère non exhaustif de celles-ci et la difficulté à cerner le contrôle interne.

D'après l'ordre français des experts comptables et des comptables agréés (OECCA), le contrôle interne 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 entreprises, pour maintenir la pérennité de celle-ci"*.²

Cette définition du contrôle interne par rapport à ses buts peut être complétée par la suivante qui met l'accent sur son aspect non statique:

"Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la direction générale, la hiérarchie, le personnel d'une entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur".³

Le contrôle interne est donc un dispositif non figé faisant partie du système de contrôles internes mis en place au sein de l'entreprise. A ces deux définitions, on pourrait en ajouter d'autres plus spécifiques selon le critère retenu mais le plus important n'est pas leur nombre mais plutôt la nécessité qu'elles font ressortir pour les responsables de l'entreprise, de maîtriser la gestion et de favoriser la recherche permanente d'amélioration.

² J. RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 2^e éd. 1998, P. 106 .

³ Mr Diallo Falilou, *cours sur la méthodologie de l'audit*, CESAG, 1999

I.2 Objectifs du contrôle interne

De par ces définitions, la finalité du contrôle interne est d'apporter une assurance raisonnable aux responsables dans le pilotage de leurs activités. Son objectif principal⁴ est donc d'assurer la continuité de l'exploitation dans le cadre de la réalisation de son objet social. "*Le contrôle interne a pour but de mettre en place, et de maintenir en permanence opérationnels, des systèmes de défense adaptés, c'est-à-dire pertinents, efficaces et efficaces qui vont garantir et protéger l'entreprise contre l'ensemble des irrégularités et des risques internes et externes qui menacent son patrimoine et sa pérennité*"⁵.

En d'autres termes :

- protéger et sauvegarder le patrimoine de l'entreprise que constitue son image, les actifs immobilisés, les actifs immatériels et les hommes,
- fournir des informations de qualité, c'est-à-dire fiables, vérifiables, exhaustives, pertinentes et disponibles, autrement dit homogènes et précises,
- faire respecter les politiques et les instructions de la direction et la réglementation en vigueur,
- améliorer les performances par une utilisation optimale des ressources disponibles

sont des objectifs spécifiques qui permettent au contrôle interne d'atteindre son objectif principal. Mais ceci n'est possible que dans "un environnement favorable" caractérisé par l'intégrité d'hommes compétents exécutant leurs tâches avec beaucoup d'objectivité ; et ou les responsables ont un niveau de formation suffisant leur permettant de mettre en place un système d'évaluation des risques et de prendre des dispositions pour maîtriser leurs activités.

I.3. Notion de risque

Une entreprise, quelle que soit sa dimension, se caractérise par son travail quotidien, par la répétition d'un certain nombre de transactions qui ont un impact direct sur le patrimoine et qui contribuent à la formation de son résultat financier.

⁴ J. RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 2^e éd. 1998, P. 112

⁵ Tiré d'une page Internet

Toute transaction se fait en général en quatre étapes : l'autorisation préalable, l'exécution, l'enregistrement et la conservation. Ces transactions sont faites par des personnes, et il faut qu'il y ait division du travail sinon il y a des erreurs accidentelles ou délibérées ayant pour conséquences des pertes d'actifs ou d'information appelées risques. *Le risque se caractérise par sa manifestation, son impact ou incidence financière et ses causes organisationnelles ou facteurs de risques*⁶. Le risque est maximal lorsque qu'une seule personne couvre tous les stades de la transaction dont l'éclatement entre au moins deux intervenants prévient du risque. *"Les risques peuvent mettre en cause la survie de l'entreprise, sa compétitivité au sein du secteur économique, sa situation financière, son image de marque, la qualité de ses produits, de ses services et de son personnel"*.⁷

La raison d'être du contrôle interne est donc la prévention ou la détection de ces risques inhérents au travail de l'homme dont la tendance naturelle est d'abuser de son pouvoir et des faiblesses de son environnement. Il convient de faire remarquer que *"le risque de non-détection d'inexactitudes significatives résultant de fraudes est plus élevé que le risque de non-détection d'inexactitudes significatives résultant d'erreurs, car les fraudes impliquent des actions tenant à les dissimuler"*.⁸

Et c'est pour empêcher de telles actions, pour réduire la probabilité d'avènement des risques et amoindrir leur éventuelle conséquence sur le patrimoine de l'entreprise et son fonctionnement que le contrôle interne se fonde sur des principes.

I.4 Principes du contrôle interne

Les pratiques d'organisation conduisant à la maîtrise des activités sont nombreuses mais reposent principalement sur les principes suivants:⁹

❖ La séparation des fonctions incompatibles :

Eclater la transaction en tâches spécifiques réparties entre au moins deux personnes augmente l'efficacité, sécurise le patrimoine et prévient des risques qui conduisent à des fraudes. Les fonctions dites incompatibles sont :

⁶ Olivier Lemant, *La conduite d'une mission d'audit interne*, 1^o éd. CLET- Paris, Mai 1989, P.39

⁷ Ababacar Sarr, *cours d'audit informatique*, CESAG, 1999

⁸ *idem*

- la fonction d'autorisation ou de décision par laquelle les ordonnateurs engagent l'entreprise auprès des tiers ou effectuent des opérations sur son patrimoine.
- la fonction d'enregistrement qui regroupe les opérations de saisie et de traitement de l'information.
- la fonction de protection du patrimoine qui regroupe les activités de détention, de conservation et de protection du patrimoine .
- la fonction de contrôle qui regroupe les activités de vérification des opérations.

❖ **La définition ou le partage des responsabilités**

Pour éviter les conflits de compétence et assurer avec succès la séparation des fonctions incompatibles, il faut définir et clarifier les niveaux de responsabilité des collaborateurs, les délégations de pouvoir et leur champ d'activité.

❖ **Le contrôle des tâches**

Pour éviter les erreurs et les fraudes dans le traitement des informations et la comptabilisation des opérations, il faut mettre en place des contrôles :

- Les contrôles préventifs pour empêcher ou réduire la probabilité d'avènement des erreurs. On distingue :
 - les contrôles d'exhaustivité,
 - les contrôles de réalité,
 - les contrôles d'exactitude.

Les contrôles hiérarchiques ou de détection pour déceler les irrégularités. On distingue :

- les procédures de supervision et d'autorisation,
- les dispositifs de sauvegarde des actifs,
- la séparation des tâches.

⁹ Robert Brien et Jean Sénécal , *Contrôle interne et vérification*, Ed. Préfontaine inc. Décembre 1984 de Robert P. 38 et J. Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 2^e éd. 1998, P.128

Les contrôles inopinés pour vérifier à l'improviste l'application effective des procédures. On distingue :

- les contrôles sur pièces (caisse),
- les contrôles de présence du personnel.

❖ **L'existence de moyens matériels de protection**

Pour asseoir les contrôles précités, le contrôle interne se fonde sur l'existence de moyens matériels d'entretien, de protection et de conservation tant des informations que des biens (coffres, procédures de conservation des documents).

❖ **Les systèmes de preuves**

Pour permettre de justifier la bonne exécution des tâches et des contrôles, assurer l'authenticité et la fiabilité des informations, et conserver la trace des opérations, le contrôle interne recommande la mise en place d'un système de preuves regroupant les procédures de vérification et de recoupement de l'information et matérialisé par les visas, les comptes rendus etc.

❖ **La sélection du personnel**

L'efficacité des contrôles repose principalement sur la compétence des personnes chargées de leur exécution. La sélection du personnel doit être rigoureuse et doit mettre l'accent sur la qualification, l'expérience et la moralité.

I.5. Les dispositifs du contrôle interne

Le contrôle interne se manifeste par les éléments suivants¹⁰ :

- ❖ **La définition d'objectifs** qui se traduit pour chaque responsable, par la définition non seulement de la politique et la clarification de la mission à conduire, mais aussi par l'identification des cibles à atteindre dans une entité bien organisée.

❖ **L'organisation efficace de l'entité:**

Il faut une organisation basée sur des modèles bien pensés, capable de s'adapter à la taille, à la nature des activités, aux objectifs, aux mutations de l'environnement et non tributaire de la personnalité d'un homme. Une organisation existant de manière indépendante et pérenne, répondant au principe de séparation des fonctions, et dans laquelle l'homme qu'il faut à la place qu'il faut, accomplit ses tâches selon les principes du contrôle interne précités. Les hommes doivent connaître parfaitement les attributions de leur poste et agir selon le recueil des pouvoirs qui leur sont dévolus.

❖ **L'existence de moyens adéquats :**

- les moyens humains qui se traduisent par la compétence professionnelle d'hommes intègres qui respectent les critères d'honnêteté et de moralité,
- les moyens financiers et techniques qui sont les ressources nécessaires à la réalisation des objectifs par une technologie adaptée.

❖ **L'existence d'un système d'information** qui assure le bon traitement des données, la production d'informations fiables, utiles, exhaustives et circulant avec fluidité; un système d'information accessible à tous selon les niveaux de responsabilité et d' autorisation, permettant un pilotage dans une entité bien organisée.

❖ **L'existence de procédures** : les actions menées dans le cadre de la maîtrise des activités et l'organisation ne doivent pas se faire de manière éparse mais selon des règles, des méthodes et procédures formalisées et consignées dans ce qu'il est convenu d'appeler le manuel des procédures; lequel manuel doit être vulgarisé, connu de tous et servir de document de travail à tous et être régulièrement mis à jour.

❖ **L'existence d'une bonne supervision** des activités qui se traduisant par des actes d'assistance aux collaborateurs, des actes de vérification du respect des procédures et des mécanismes d'auto- contrôle du système, mais non pas par la pratique d'une surveillance policière.

¹⁰ J. Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 2^e éd. 1998, P. 122

Par ces éléments constitutifs, le contrôle interne permet d'asseoir une bonne gestion de l'entreprise et d'atteindre efficacement des objectifs de performance dès lors que les procédures sont bien conçues et bien appliquées.

1.6 Les procédures

Le besoin d'efficacité, d'efficience et de simplicité dans l'exécution des tâches face à la complexification des opérations, amène les entreprises à adopter des méthodes d'organisation, d'exécution et de contrôle nécessitant une systématisation des opérations, une normalisation des procédés, une homogénéisation de la qualité.

D'après A. Henry et I. M. Davérat, *"une procédure est un enchaînement de tâches élémentaires standardisées déclenchées en amont par l'expression d'un besoin quelconque et limitées en aval par l'obtention d'un résultat attendu"*¹¹

Les procédures sont donc constituées d'une suite d'opérations standards, s'effectuant dans une même séquence de temps et destinées à décrire les modalités d'exécution des tâches, d'enregistrement des opérations, de recoupement des informations comptables et les responsabilités des différents intervenants.

On distingue plusieurs sortes de procédures :

- les procédures normales d'exploitation concernant les fonctions administratives , financières, comptables et techniques,
- les procédures périodiques pour les opérations de vérification,
- les procédures exceptionnelles pour les opérations ponctuelles,

Plusieurs approches sont utilisées pour l'élaboration des procédures selon le découpage que l'on fait des activités de l'entreprise. Il y a l'approche par les cycles et l'approche par les fonctions. Nous ne ferons pas le développement de ces méthodes car ce n'est pas l'objet de ce mémoire. Les procédures sont une aide efficace; les procédures écrites répondent à des impératifs de sécurité et de fiabilité; leur mise en œuvre protège contre les risques majeurs (Henry et. Davérat; 1998).

Les procédures sont au centre des préoccupations de ceux qui étudient les risques industriels majeurs (J. L. Nicolet, J. Celier; La fiabilité dans l'entreprise, Ed. Masson 1984).

¹¹ A. Henry, I. M.-Davérat, *Rédiger les procédures*, 2^eéd., Ed d'organisation, 1999,P. 16

Les procédures fixent les modalités d'application des principes généraux du contrôle interne. Elles sont un excellent support pour le transfert du savoir - faire et répondent aux besoins de formation du personnel. Elles apportent une réponse aux besoins de contrôle continu et constituent une référence pour l'auditeur.

Pour s'assurer que les procédures mises en place permettent au contrôle interne d'atteindre ses objectifs, en matière d'informations financières, comptables, administratives et opérationnelles, l'auditeur procède à une évaluation des procédures. L'évaluation des procédures constitue une étape et un outil significatif dans l'appréciation du contrôle interne. La démarche méthodologique de l'évaluation des procédures fera l'objet du prochain chapitre.

CFRSAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : APPROCHE METHODOLOGIQUE DE L'EVALUATION DES PROCEDURES

Ce chapitre passe en revue la méthodologie de l'évaluation des procédures.

II.1. Définition et objectifs de l'évaluation des procédures

D'après le dictionnaire Le petit Larousse, évaluer quelque chose, c'est déterminer sa valeur, son importance. L'évaluation des procédures ne s'entend pas comme l'évaluation d'une entreprise dont la valeur est quantifiable. (Par ailleurs *la valeur d'une entreprise est aussi une donnée discutable puisqu'il n'existe pas une référence unique et unanimement reconnue*)¹²

L'évaluation des procédures est une étape de l'évaluation du contrôle interne. Elle permet à l'auditeur de mesurer l'efficacité des procédures afin de poser un diagnostic sur le contrôle interne; que ce soit pour déterminer les corrections immédiates à apporter au dispositif, ou pour déterminer la profondeur à donner à ses investigations, dans son appréciation des risques et du correct traitement des opérations répétitives. Les objectifs de cette évaluation peuvent être énumérés simplement :

- comprendre la circulation de l'information,
- identifier les points forts (les points de contrôle), les faiblesses des procédures dans leur conception et leur application,
- identifier les mesures à prendre pour remédier aux faiblesses et renforcer les points forts.

L'évaluation des procédures constitue donc une étape nécessaire dans les missions d'évaluation et d'audit. Elle procède par un inventaire qui se nourrit de questionnaires, de diagrammes et de vérifications de la circulation des informations après une description des procédures.

¹² Gérard Lelarge, *Organisaton et gestion des entreprises*. Ed. CLET, 2° éd. Octobre 1989, P.278

II.2. Démarche de l'évaluation des procédures

D'une manière générale, l'évaluation des procédures¹³ se fait en plusieurs étapes suivantes :

1. Prise de connaissance ou saisie des procédures.
2. Tests de conformité.
3. Evaluation préliminaire du contrôle interne.
4. Tests de permanence.
5. Evaluation définitive du contrôle interne.

II.2.1. Prise de connaissance ou saisie des procédures

Cette démarche permet d'avoir une connaissance des procédures. Cette prise de connaissance se fait par une consultation des manuels de procédures internes à l'entreprise, des diagrammes de circulation; une consultation complétée par des entretiens avec les membres du personnel impliqués dans les activités décrites par les dites procédures. Son but est d'avoir une bonne compréhension de la circulation de l'information relative aux opérations depuis leur naissance jusqu'à leur traduction dans les comptes. Dans un système où les procédures sont non formalisées, il faut procéder à leur saisie.

II.2.2 Tests de conformité

Ils permettent à l'auditeur de s'assurer que sa compréhension des procédures correspond à la réalité. Appelés encore tests de cheminement ou tests d'existence, ils consistent à sélectionner quelques opérations et à suivre leurs traces depuis leurs origines jusqu'à leur traduction dans les livres comptables ou vis - versa. Les critères de vérification sont : l'exhaustivité, la régularité et la fiabilité.

II.2.3 Evaluation préliminaire du contrôle interne

Il s'agit ici par une analyse, de mettre en évidence les faiblesse de toute nature (faiblesse de conception ou d'application), les points forts (les contrôles mis en place) des procédures, et de

¹³ Mr Diallo Falilou, *Cours sur la méthodologie de l'audit*, CESAG, 1999, et Danièle Batude, *L'audit comptable et financier*, Ed. Nathan Paris, 1997, P. 58

faire leur analyse par rapport aux risques éventuels. Il s'agit en fait d'évaluer l'impact des faiblesses sur le contrôle interne en distinguant :

- les faiblesses ayant une incidence significative sur les états financiers, et
- les faiblesses n'ayant pas d'incidence significative sur les états financiers.

II.2.4. Tests de permanence

Par ces tests, l'auditeur s'assure que les points forts (procédures de contrôle, de vérification, d'approbation), relevés dans la description, sont effectifs et appliqués de manière permanente.

Par des sondages dont il détermine l'ampleur, l'auditeur procède à une collecte des éléments probants. Ces sondages portent :

- sur les opérations pour s'assurer que les contrôles prévus dans les procédures ont été effectués correctement.
- sur l'exécution pour s'assurer que les opérations de contrôles ont été effectués par des personnes dûment habilitées.

II.2.5. Evaluation définitive du contrôle interne

Elle permet à l'auditeur de s'assurer que les procédures en place sont capables ou non de servir de base à ses investigations. A partir de cette évaluation définitive des procédures, l'auditeur décide de l'étendue à donner à ses investigations et de la nature des vérifications supplémentaires à mettre en place dans la suite de ses travaux pour le contrôle des comptes :

- contrôles arithmétiques,
- confirmation par des tiers,
- inspection physique,
- etc...

L'évaluation du système consiste donc à déterminer si telles qu'elles sont conçues et appliquées, les procédures permettent d'atteindre les objectifs de contrôle interne et de s'assurer de :

- l'utilisation d'un plan comptable approprié,
- l'utilisation d'un système budgétaire,
- la rapidité des enregistrements comptables,

- l'utilisation des documents pré-numérotés,
- le suivi des comptes,
- l'établissement régulier de l'état de rapprochement bancaire,
- la tenue des livres légaux,
- la méthode de classement des pièces justificatives,
- l'utilisation d'un matériel approprié¹⁴

C'est donc cette démarche que nous adopterons pour évaluer les procédures d'approvisionnement de l'HOGGY dans la deuxième partie.

¹⁴ Mme ASSANE Rakiatou Arzika, mémoire, 10^è promotion Audit, CESAG, 1999.

CHAPITRE III : PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT ET CONTROLE INTERNE

Historiquement, la fonction approvisionnement était identifiée aux achats. Elle a évolué dans sa forme et dans son contenu pour devenir la principale fonction logistique autour de laquelle évoluent les autres fonctions.

*"Approvisionner une entreprise ou un utilisateur, ce n'est pas seulement acheter en satisfaisant les objectifs de coût minimal, de qualité optimale et de sécurité maximale dont les paramètres sont négociés avec les fournisseurs"*¹⁵; en effet d'après les mêmes auteurs, l'approvisionnement est souvent aussi un processus interne à l'entreprise dont la régulation est assurée au moyen des stocks qu'il faut également « gérer » aussi bien physiquement qu'économiquement.

Cette vision de l'approvisionnement rejoint celle de Jacques Bénichou qui pense que :

"La mission générale de l'approvisionnement est de mettre à la disposition des différentes unités de l'entreprise, quand il le faut, l'ensemble des produits utiles au bon fonctionnement de ses unités et ce :

- *en constituant des stocks pour assurer la disponibilité requise des produits,*
- *en achetant dans les meilleures conditions de qualité, prix, mode de règlement, garantie, délai, etc.*"¹⁶

Le concept d'approvisionnement tel que perçu dans les deux définitions qui précèdent, et qui couvre la fonction achat ou le cycle achat- fournisseur et la gestion des stocks, nous paraît plus approprié pour traduire le processus de satisfaction des besoins d'un utilisateur, depuis son expression jusqu'à la mise à disposition des biens demandés.

Pour permettre de réaliser, au mieux, les objectifs de la fonction approvisionnement qui sont la satisfaction, l'acquisition au moindre coût des besoins de l'entreprise en respectant les contraintes de qualité et de sécurité, il y a lieu de mettre en place une organisation matérielle dont un élément est l'organisation procédurale. C'est à dire qu'il faut mettre en place des procédures d'approvisionnement bien conçues et adaptées pouvant apporter l'assurance que

¹⁵ P. Mikita, J. Tuszinski, *comptabilité analytique 2*, Ed. foucher, 1996, P. 187

¹⁶ J. Bénichou, *système d'approvisionnement et gestion des stocks*, Ed. d'organisation, 1991, P. 23

les objectifs d'efficacité dans l'exécution des tâches, de sécurité et de sauvegarde du patrimoine seront atteints.

III.1 Revue des procédures du cycle achat- fournisseur

Les procédures de ce cycle achat dépendent de la méthode d'achat adoptée. Le choix des méthodes a un impact important sur les prix et les délais, mais dépend aussi de la réglementation à laquelle est soumis l'acheteur. On distingue les méthodes qui font appel à une concurrence large des fournisseurs tels que les appels d'offres et les méthodes limitant le nombre de fournisseurs telles que le marché de gré à gré et l'achat direct.

Nous présenterons ici une description des procédures de la méthode la plus couramment utilisée qui est l'achat sur commande c'est à dire l'achat hors marché. Les procédures d'appel d'offres utilisées pour les achats dans le cadre des marchés publics ne seront pas abordées car faisant l'objet, de la part des pouvoirs publics, d'une réglementation rigoureuse. Nous présentons néanmoins un extrait de la réglementation sur les marchés publics au Sénégal.

III.1.1 Les procédures d'achats dans le cadre des marchés publics.

"Les marchés publics sont des contrats relatifs au travaux, fournitures ou services conclus par l'Etat, les établissements publics ou les collectivités locales à l'exclusion des concessions"¹⁷.

Les sociétés du secteur public sont assujettis à la réglementation des marchés publics d'après le décret N° 82-690 du 07/11/82, modifié par le décret N° 257/ME/ du 11 mars 1988.

Les sociétés nationales, peuvent, pour répondre aux contraintes de leurs spécificités, modifier les marchés par des avenants mais dans des conditions bien précises.

La réglementation précise le processus de passation de marchés à adopter selon les seuils d'achats définis par les autorités compétentes.

Ainsi, le décret N° 257/ME/ du 11 mars 1988 précise que la passation de marché est obligatoire pour :

- Les dépenses relatives aux prestations de services et à l'exécution des travaux d'un montant supérieur à dix millions de FCFA.
- Les achats de fournitures dont les montants excèdent vingt millions de FCFA.

- Les véhicules lorsque leurs cylindrées excèdent cent vingt cinq cm³.

La loi précise que :

- Toutes dépenses comprises entre trois millions et les montants ci-dessus cités, doivent faire l'objet d'achat sur commande après appel écrit à la concurrence.
- L'administration ne doit pas contracter pour une durée de plus d'un an, sauf pour les marchés de clientèle qui peuvent aller jusqu'à trois ans et sont renouvelés par avenant¹⁰

III.1.2 Les procédures d'achat sur commande.

D'une manière générale, le cycle achat fournisseur regroupe toutes les actions élémentaires qui vont de l'expression d'un besoin interne à l'entreprise au règlement de la facture fournisseur, en passant par l'émission d'une DA, d'un BC, la réception de la marchandise commandée, le contrôle de la marchandise réceptionnée, en quantité et en qualité, avec celle commandée et facturée, la réception et le contrôle de la facture fournisseur, l'enregistrement de la dette correspondante, et l'enregistrement du règlement. La liste n'est pas exhaustive et dépend de l'organisation de chaque entreprise.

III.1.2.1 Les risques liés aux opérations d'achat sur commande

Il y a de nombreux risques liés aux opérations d'achat sur commande et dont les causes sont multiples et les conséquences variées . Nous les présentons dans le tableau n°1 de la page suivante.

¹⁷ Définition donnée dans le décret N° 82-690 du 07/11/82 portant réglementation du marché public au Sénégal

Tableau n°1 : Risques liés aux opérations d'achat sur commande

Opérations	Risques	Causes
1. Expression et justification des demandes	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Achats non prévus et non budgétisés ◆ Achats non nécessaires et non autorisés ◆ Non suivi des achats 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence d'autorisation de dépenses (budget°) ▪ Absence de liste et spécimens de signature de personnes habilitées ▪ Absence de pré numérotation ▪ Pas de référence au contrôle budgétaire
2. Préparation de l'achat choix du fournisseur	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Choix erroné du fournisseur ◆ Surévaluation des factures ◆ Non-conformité demande / commandes en qualité et en quantité et prix 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence de fichiers à jour ▪ Absence de procédures de mise en concurrence (A.O) ▪ Absence de référence pour la comparaison des prix
Confection, envoi et suivi des commandes	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Emission anarchique de commande de sans demande ◆ Détournement à l'achat ◆ Commandes non parvenues au fournisseur 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Rupture des séquences de numérotation ▪ Inexistence de liasse de commande unique ▪ Usages abusif des demandes d'achat de régularisation Fournisseurs ne disposant pas de spécimens de signature ▪ Absence de contrôle des accusés de commande
3. Réception des articles livrés et transfert	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Mauvaise réception des articles 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence de procédures de réception ▪ Mauvais choix de la commission de réception ▪ Confusion réception et magasinage ▪ Confusion utilisateur /acheteur ▪ Absence de vérification spécifique ▪ Absence de documents pré numérotés ▪ Non-émission d'un bon de réception ▪ Absence de tenue de stock
4. Réception, comptabilisation et paiement de la facture	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Pertes des factures ◆ Omission de comptabilisation (enregistrement) ◆ Mauvaise comptabilisation ◆ Double comptabilisation ◆ Double règlement 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Pluralité des réceptionnaires ▪ Non-identification des factures ▪ Retard dans l'acheminement ▪ Erreur d'enregistrement ▪ Non suivi des comptes fournisseurs
5. Réception, comptabilisation et paiement de la facture d'avoir	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Non-imputation des avoirs sur les factures ◆ Autorisation d'avoir pour des montants différents de ceux demandés 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inexistence de bon de réception ▪ Inexistence de réclamation ▪ Inexistence de la facture initiale ▪ Manque d'approbation de l'avoir par des services habilités ▪ Inexistence de procédures d'enregistrement des avoirs à recevoir et de classement des avoirs.

III.1.2.2 Description des procédures d'achat sur commande

Les procédures d'achat¹⁸ doivent répondre aux besoins de sécurité et de sauvegarde des intérêts de l'entreprise. De ce fait elles doivent suffisamment intégrer les exigences du contrôle interne.

❖ **Budgétisation**

Avant toute expression de besoin, l'initiateur doit faire référence au budget pour s'assurer que l'achat est prévu, et qu'il n'y a pas de dépassement budgétaire sans autorisation.

❖ **Expression des besoins**

Il s'agit pour le service utilisateur de :

- établir une demande d'achat sur un imprimé standard pré numéroté, après autorisation budgétaire,
- faire signer la D.A après approbation, par une personne habilitée (chef service demandeur, ou chef de département ou directeur).

La demande d'achat doit porter les mentions suivantes :

- la date
- le numéro de la D.A
- le nom du service demandeur
- la nature du besoin
- les visas ou signatures des personnes autorisées.

La D.A doit être établie en au moins trois exemplaires dont un est adressé au service achat, un pour le circuit des signatures, et le dernier est gardé par le service utilisateur comme souche.

¹⁸ Mamadou Barry, *audit et contrôle interne*, P.19

❖ Préparation de l'achat et envoi de la commande

Avant la passation de la commande plusieurs vérifications sont à faire :

- vérification de la non-disponibilité du produit en stock
- vérification de la validité de la commande
- vérification des signatures portées sur la D.A

Une fois ces vérifications faites, le bon de commande (BC) est établi sur des imprimés (liasse d'au moins 4 exemplaires, numérotation séquentielle systématique) portant les mentions suivantes :

- le nom, l'adresse et le code du fournisseur
- le nom de l'acheteur
- la quantité , la qualité et la référence de l'article commandé
- le prix unitaire d'achat
- le taux de remise (ou des réduction accordées)
- les conditions de règlement.
- l'imputation de la comptabilité analytique et de la comptabilité générale .
- délai de livraison.
- etc

L'original du BC porte la mention « original » et les autres la mention « copie ».

Une copie est envoyée :

- au service demandeur pour vérification de sa conformité avec la commande
- au service comptabilité, en attente de la facture du fournisseur à recevoir
- au service de réception, en attente des produits à recevoir et les vérifications spécifiques à faire, et aussi pour l'aménagement des conditions de stockage
- et l'original au fournisseur pour la commande

Ce suivi des transactions pour les enregistrements par une diffusion interne est important pour mettre à jour le portefeuille des commandes en cours, faciliter les vérifications

(par rapprochement) dans les différents services et relancer la commande au niveau du fournisseur en cas de retard. Il permet aussi de récupérer et de détruire les BC non honorés par le fournisseur .

❖ Réception des articles commandés et entrée en stock

Le service réception ou la commission de réception à partir du BC préalablement adressé au service procède au contrôle de conformité en vigueur (quantité, qualité, délai de livraison, spécifications techniques), vise la liasse du bon de livraison reçu du fournisseur. Il est établi une liasse de bon de réception (en quatre exemplaires) pré numérotés portant les mentions suivantes :

- la date de réception
- le code interne de l'article pour son identification
- la quantité
- les visas du réceptionnaire ou des membres de la commission à défaut d'un PV de réception et du livreur.

Le bon de réception est établi en autant d'exemplaires que le BC et suit le même circuit, en attente de la facture fournisseur.

Les articles reçus sont transférés en stock et le constat d'entrée dans l'existant des articles est fait, les fiches de stocks sont actualisées en quantité et en valeur selon la méthode d'évaluation de l'entrée en stock des produits telle que le PEPS par exemple.

En système de gestion intégrée des stocks, les nouvelles données sont saisies à l'écran après rapprochement avec le BR et le BC.

En cas de non-conformité de la livraison avec la commande, la procédure du traitement des litiges est engagée.

❖ Réception, contrôle et approbation des factures

La DG reçoit en son secrétariat la liasse de factures (4 exemplaires) et les impute à la comptabilité ou à toute autre structure impliquée dans le traitement des factures.

Il peut s'agir du contrôle de gestion pour le suivi des engagements. Dans ce cas, le CG appose son visa et transmet la liasse à la comptabilité.

La comptabilité procède à une numérotation interne et appose la mention originale et copie sur les exemplaires ; elle vérifie les prix, quantité, montant par rapprochement de la facture avec les documents suivants : DA, BC, BR, reçus des différents services internes.

Le responsable de la comptabilité, après avoir procédé aux différents contrôles comptables, vérifie la régularité des différents documents et les visas des responsables concernés, appose le visa « bon à payer » sur l'original de la facture qui peut alors être comptabilisée.

❖ Comptabilisation de la facture

La facture visée et portant la mention « Bon à payer » sert de document de base à la comptabilisation.

Après vérification du code fournisseur, l'imputation est faite dans le compte concerné selon les principes comptables en matière d'imputation des charges :

- par nature dans un compte d'achat ou de frais généraux
- sur le bon exercice

La rubrique TVA doit être vérifiée pour le calcul éventuel de la taxe à récupérer.

Un contrôle périodique des comptes fournisseurs doit être fait et une balance fournisseur mensuelle établie.

❖ Paiement et comptabilisation de la facture payée (du paiement)

Avant l'établissement du titre de paiement, une vérification du libellé du règlement (nom du bénéficiaire, échéance) est faite par rapprochement de la facture et du BC par la personne autorisée. Une fois établi, le titre de paiement est signé, selon les montants par deux personnes autorisées. La mention « payée » est alors apposée sur la facture.

Les règlements par chèque nécessitent une attention particulière :

- vérification des numéros de compte fournisseur et de trésorerie,
- report du libellé de règlement, des visas et signatures sur le talon.

❖ Traitement des litiges sur réception

Lors de la réception des articles, le constat de non-conformité en quantité et en qualité à la commande ou à la facture peut être fait.

Une procédure de règlement du litige est engagée et se traduit par :

- soit le retour des articles non conformes,
- soit la réclamation adressée au fournisseur pour compléter les articles manquants,
- soit la réclamation d'un avoir.

Le suivi du règlement du litige est fait par la comptabilité et les services de gestion des stocks.

❖ Retour des articles non conformes et demande d'avoir

- Pour le retour des articles non acceptés car non conformes

La comptabilité établit une liasse de bon de réclamation pour accompagner les articles.

- Pour la demande d'avoir

La comptabilité établit aussi une liasse de bon de réclamation.

Dans les deux cas, une copie reste à la comptabilité et une copie va à la gestion des stocks.

❖ **Réception de l'avoir**

La facture d'avoir est reçue à la D.G qui l'impute directement à la comptabilité, accompagnée de la facture initiale et du bon de réclamation.

La comptabilité effectue un contrôle de conformité par un rapprochement des différents documents, fait viser l'avoir par les responsables signataires autorisés.

❖ **Encaissement et comptabilisation de l'encaissement de l'avoir**

Un contrôle de conformité est effectué par un rapprochement entre le moyen de paiement et l'avoir visé. Les pièces justificatives telles que bon de réception, bon de réclamation, facture initiale, facture d'avoir, doivent servir de documents de base à la comptabilisation de l'encaissement de l'avoir pour éviter toute erreur.

Un suivi régulier du traitement des avoirs, des avoirs non payés et du compte fournisseur doit être effectué.

❖ **Classement des documents :**

Les différents services de l'exploitation et de la comptabilité doivent, chacun, en ce qui le concerne, procéder à un classement chronologique d'un exemplaire des différents documents DA, BC, FA, BR, BL.

III.I.3 Contrôle interne et procédures d'achat sur commande

Les contrôles mis en place en matière d'achat doivent apporter l'assurance que :

- la séparation des fonctions est suffisante,
- tous les achats sont saisis et enregistrés (exhaustivité),
- toutes les factures enregistrées correspondent à des achats réels de l'entreprise,
- tous les achats enregistrés sont correctement évalués,
- tous les achats ainsi que les produits et charges connexes sont enregistrés sur la bonne période,

- tous les achats ainsi que les charges et produits connexes sont correctement imputés, totalisés et centralisés¹⁹.

Les procédures en place doivent donner l'assurance que :

- les achats de fournitures font référence à un budget et sont autorisés,
- la demande d'achat fait suite à une expression de besoins formulée par un responsable de service,
- le bon de commande fait suite à une demande d'achat régulier et lui est conforme,
- le bordereau de réception existe et est conforme au bon de commande et que les contrôles de conformité en quantité, qualité sont effectués,
- la facture est conforme au bon de commande et au bordereau de réception,
- la facture réglée porte la mention « bon à payer » et est signée et datée par le responsable autorisé,
- les données des articles commandés et réceptionnés sont correctement enregistrées dans les comptes correspondants.

III.2 Revue des procédures du cycle gestion des stocks

D'après le plan comptable du SYSCOA, un stock est constitué par l'ensemble des marchandises, ou des matières et fournitures, ou des déchets, ou des produits de toute nature, ou des travaux en cours ou des emballages.

*"Le stock est aussi vu comme une réserve, une provision assurant la fonction d'interface entre les flux d'entrée et de sortie des matières et fournitures et des produits"*²⁰.

La constitution et la possession d'un stock dépend de beaucoup de facteurs et coûtent chères aux entreprises. Les coûts de stockage se situent très souvent entre 2% et 2.5% de la valeur en stock *par mois*²¹. Alors, pour éviter les risques d'obsolescence, de détérioration encourus par ces stocks, il faut maîtriser les mouvements physiques et comptables de ces derniers.

¹⁹ Guide ATH, audit financier, les outils de l'audit, Ed. CLET, 1991

²⁰ Traoré Amadou, professeur au CESAG, codex: Introduction à la GDA, année 1988

²¹ J.- P. Beaulieu ; A.. Péguy, syocks, collection Vuibert- gestion, Mai 1985, P.4

La connaissance périodique ou en permanence de la quantité exacte détenue ou à acheter, la détermination de l'opportunité de déclencher le processus de réapprovisionnement répondent à des règles et des calculs plus ou moins élaborés ; et ceci dans le cadre d'une politique financière et stratégique de réapprovisionnement.

La conduite de ces activités relève de la gestion des stocks. La recherche d'un équilibre de trésorerie, la maîtrise des mouvements de stocks par une régulation des rythmes d'approvisionnement, l'optimisation de la marge d'exploitation ; le suivi du niveau des stocks, etc... justifient l'élaboration des nombreuses méthodes, théories et procédures pour "gérer" les stocks.

Gérer les stocks, c'est répondre aux questions suivantes : combien et quand commander et à quel rythme, en tenant compte des contraintes internes et externes à l'entreprise ?

La gestion des stocks intègre donc la notion de prévision et l'aspect économique de l'approvisionnement. La gestion des stocks comprend donc deux composantes :

- la gestion prévisionnelle d'une part,
- et la gestion administrative, comptable et physique d'autre part.

Pour répondre aux questions posées plus haut, de nombreuses tentatives de modélisation mathématique, allant des plus simples aux plus compliquées, proposant des théories variées de plus en plus élaborées, ont été faites.

Le problème essentiel en gestion des stocks est la décision d'approvisionnement qui fait un arbitrage entre les risques de rupture et les coûts de possession du stock, les coûts financiers et les risques d'obsolescence.

De nombreuses méthodes combinant la fixité ou la variabilité des périodicités et des quantités à commander ont été élaborées. Parmi ces méthodes²² les plus couramment utilisées sont :

- les commandes par quantités variables et périodicité fixe,
- les commandes par quantités fixes et périodicités variables ou méthodes des points de commandes ou méthode du stock minimum,

- la méthode de Wilson.

De ces méthodes scientifiques visant la gestion économique des stocks, des formules ont été élaborées, qui permettent de déterminer la quantité économique Q à commander et la cadence N optimale des commandes.

En particulier, la formule de Wilson permet dans ce calcul de profiter au mieux des facteurs favorisants et de minimiser ceux qui sont contraignants. Elle permet de déterminer le nombre N optimum de commandes à passer dans l'année pour minimiser le coût global de stockage. Cette formule a reçu de nombreuses autres applications telles que la détermination de la quantité économique Q à commander par commande.

Les opérations du cycle gestion des stocks vont du déclenchement des commandes de réapprovisionnement à la valorisation et la dépréciation des stocks, en passant par le traitement des entrées en stock, le traitement des sorties de stock, la protection des stocks, et l'inventaire.

III.2.1 Risques liés aux opérations de gestion des stocks

Comme dans le cas des achats, nous présentons, dans le tableau de la page suivante les risques liés aux opérations de gestion des stocks et leurs causes.

²² J.- P. Beaulieu; A. Péguy, stocks, collection Vuibert- gestion, Mai 1985, P. 103

Tableau n° 2 : Risques liés aux opérations de gestion des stocks

Opérations	Risques	Causes
Déclenchement des commandes de réapprovisionnement	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Cadence désordonnée des réapprovisionnements ◆ Achats non budgétisés ou non nécessaires ◆ Rupture de stock et sur stockage 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Budget mal élaboré ▪ Absence de règles pour le déclenchement des commandes et des calculs des besoins ▪ Non-identification des seuils de réapprovisionnements (stocks minimum ou maximum ou du stock de sécurité) ▪ Mauvaise estimation des quantités à commander et des délais de livraisons ▪ Absence de statistiques de consommation
Réception et contrôle des articles en entrée en stock	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Mauvaise réception des livraisons ◆ Mauvais traitement des entrées en stocks ◆ Non-enregistrement de l'entrée en stock 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence de contrôle des livraisons ▪ Absence d'adressage des articles ▪ Inexistence de bon d'entrée ▪ Mauvais rangement des articles au magasin ▪ Mauvais fonctionnement de la comptabilité matière
Traitement des sorties de stocks	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Sortie frauduleuse des articles du magasin ◆ Mauvais enregistrement comptable des sorties 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Absence d'autorisation et de contrôle des sorties ▪ Absence de spécimen de signature au magasin ▪ Absence ou mauvais traitement des bons de sortie
Protection des stocks	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Vols, gaspillage, incendie ◆ Prélèvement exagéré ◆ détérioration 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Stocks insuffisamment protégés – accès facile au magasin ▪ Absence de contrôle des consommations ▪ Exposition des stocks aux intempéries et mauvaises conditions de magasinage
Inventaire des stocks	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Mauvaises conditions d'inventaire ◆ Absence d'inventaire 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Procédures d'inventaire non fiables
Valorisation et dépréciation des stocks	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Mauvaise valorisation et dépréciation des stocks 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Absence de volonté ou de procédures fiables

III.2.2 Description des procédures de gestion de stocks

Les procédures de gestion des stocks se décomposent en les principales étapes suivantes :

❖ **Traitement des entrées : réception et contrôle des livraisons**

Le comptable matière, après la réception des articles commandés par les commissions de réception dont il fait partie, prend en charge la livraison et procède au transfert des articles au magasin où chaque article ou groupe d'articles est identifié, étiqueté et rangé.

Sur la base du bordereau de livraison, il met à jour son carnet de bons d'entrée dans l'existant. Le magasinier met à jour ses fiches de stocks.

❖ **Traitement des sorties de stocks**

Pour les livraisons aux services utilisateurs, le magasinier :

- vérifie sur la demande de fournitures du service utilisateur, la signature du responsable autorisé, les quantités d'articles à livrer et leur disponibilité en stock,
- établit un bon de sortie en deux exemplaires qu'il signe et fait signer par le demandeur et livre les produits demandés (un exemplaire du bon de sortie est retourné au comptable matière et l'autre est gardé comme souche dans le carnet),
- met à jour ses fiches de stocks par articles pour le suivi du niveau de son stock.

❖ **Protection des stocks**

Le magasinier assure la protection des stocks contre le vol, l'incendie et le gaspillage en limitant les accès aux magasins et en saisissant les responsables dans le cas des prélèvements exagérés.

Il assure aussi aux stocks de bonnes conditions de magasinage.

❖ Inventaire

Selon la périodicité prévue dans le règlement intérieur de l'entité, la Direction Générale ou toute personne ayant l'autorité de le faire, désigne une équipe dont la composition est déterminée, pour procéder à un recensement physique des stocks.

Les procédures mises en place doivent préciser le programme, les délais et les conditions de l'inventaire et apporter l'assurance que :

- les comptages sont fiables et exhaustifs aussi bien au niveau des magasins et des autres services de l'entité qu'au niveau des tiers.
- les stocks obsolètes ou détériorés sont bien identifiés
- les rapprochements entre stocks théoriques et le stock physique sont correctement faits.
- Les écarts constatés sont justifiés et des corrections rapidement faites.

❖ Valorisation et dépréciation des stocks

Lors des inventaires, les stocks doivent être valorisés en quantité et en valeur. Les procédures mises en place doivent donner l'assurance que la valorisation est correctement faite selon les principes comptables admis et que la dépréciation des stocks obsolètes est également faite selon des principes admis.

III.2.3 Contrôle interne et procédures de gestion des stocks.

Les objectifs généraux de contrôle interne en gestion des stocks²³ sont :

- la séparation suffisante des fonctions,
- la saisie et l'enregistrement exhaustifs des mouvements de stocks,
- la réalité de l'existence et de l'appartenance à l'entreprise des stocks enregistrés,
- l'évaluation correcte des stocks.

²³ Guide ATH, *Audit financier, les outils de l'audit*. Ed. CLET, 1991

Les procédures mises en place doivent intégrer les objectifs de contrôle interne précités, et apporter l'assurance que :

1. les dispositifs en place permettent une gestion rationnelle des stocks : la prévision des besoins en quantité et dans le temps pour éviter les ruptures de stocks, la détermination des niveaux maximum et minimum des stocks à posséder.
2. la gestion des commandes de réapprovisionnement est efficace et respecte les règles en vigueur.
3. les contrôles quantitatifs, qualitatifs et autres sont effectués lors des livraisons et que les bons d'entrée, les bons de sortie et les fiches de stock sont rapidement mis à jour après chaque mouvement de stock.
4. les enregistrements sont effectués sur la bonne période.
5. les sorties d'articles sont autorisées par des personnes habilitées.
6. les stocks sont bien protégés contre le vol, les détériorations et les prélèvements exagérés.
7. les inventaires sont régulièrement effectués selon les règles en vigueur et permettent un recensement fiable et exhaustif des stocks, une appréciation correcte de la qualité des stocks, une analyse correcte des écarts constatés.
8. la valorisation et la dépréciation des stocks sont faites conformément aux principes comptables généralement admis.
9. Les méthodes utilisées pour apprécier la qualité des stocks sont fiables.

DEUXIEME PARTIE

CAS PRATIQUE : EVALUATION DES PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT DE L'HOGGY

Dans cette partie, il s'agira pour nous, d'analyser et de critiquer les procédures d'approvisionnement de l'HOGGY. Cet exercice nous amènera à faire des investigations à plusieurs niveaux sous forme d'examens de documents, de tests et d'entretiens avec les responsables des services suivants :

- la Direction Générale
- le Contrôle de Gestion
- le Service Administratif et Financier
- l'Agence Comptable Particulière
- l'Intendance et ses démembrements
- la pharmacie centrale
- la comptabilité matière
- les différents services utilisateurs y compris les unités de soins
- le magasin central des matières et fournitures de bureau
- le magasin des denrées alimentaires

Pour rapprocher la réalité des descriptions théoriques et nous assurer de l'existence et de la permanence des procédures et des contrôles décrits, nous procéderons à des tests d'existence, de conformité et de vraisemblance. Pour cela nous constituerons des échantillons par la méthode aléatoire, échantillons constitués par des dossiers d'achats réglés et classés. Nous analyserons les procédures et formulerons des recommandations qui, nous l'espérons, contribueront à l'amélioration des procédures d'approvisionnement de l'HOGGY.

CHAPITRE I : L'HOPITAL GENERAL DE GRAND YOFF (HOGGY)

Ce chapitre présente l'évolution de l'Hôpital Général de Grand - Yoff depuis sa création, à travers son organisation , son fonctionnement et ses objectifs.

I.1. Historique et mission

Autrefois dénommé Centre de Traumatologie, d'Orthopédie, de Rééducation et de Réadaptation Fonctionnelle (CTO), l'HOGGY, construit entre 1984 et 1989, a été ouvert le 9 janvier 1989 et appartenait alors à la Caisse de Sécurité Sociale qui la gérait comme une entreprise privée.

Cédé à l'Etat après les difficultés du CTO, il fut remis en service le 2 février 1996 sous le nom de HOGGY, et devient un établissement public de droit privé à caractère sanitaire, relevant de la tutelle du Ministère de la Santé Publique et du Ministère des Finances.

Il a une capacité d'accueil estimée à 300 lits.

La mission de HOGGY est d'assurer un service public hospitalier par des consultations médicales externes, l'hospitalisation et l'aide au diagnostic.

I.2. L'HOGGY avant la réforme hospitalière (1996 – 1999)

Pour mener à bien sa mission qui est la satisfaction en soins de santé spécialisés des besoins des populations, l'HOGGY était administré, dirigé et exploité par :

❖ Les Services Administratifs et Financiers dont :

- La Direction Générale, instance décisionnelle chargée de l'exécution du budget, de la coordination de l'ensemble de ses activités, d'assurer la sécurité morale, physique et matérielle des malades; elle représente aussi l' HOGGY auprès des tiers.
- La Surveillance Générale qui gère et régule la vie interne de l'hôpital, que ce soit du point de vue administratif, technique que pédagogique.

- Le Service Financier et Comptable subdivisé en trois sections, a en charge la gestion des ressources propres (facturation, comptabilité, recouvrement).
 - Le Service de l'Intendance qui dépendait du Ministère des Finances et qui gérait les ressources matérielles et financières mises à la disposition de l'hôpital par l'Etat. Il est composé de la comptabilité matière, de la section engagement et de la section des achats. Il ravitaille aussi la pharmacie centrale.
- Le Service du Personnel qui s'occupe de la gestion du personnel.
- Le Cabinet du Médecin - Chef qui supervise et anime les activités médicales et techniques de l'hôpital.

❖ **Les Services Médicaux et Techniques** dont :

- les services d'hospitalisation (urgences, spécialités, réanimation, orthopédie et traumatologie) qui prennent en charge les malades ne devant pas faire un long séjour à l'hôpital.
 - les services de soins internes tels que la maternité, le bloc opératoire, l'ophtalmologie etc,
 - le service de rééducation fonctionnelle,
 - les services d'aide au diagnostic tels que la radiologie et le laboratoire,
 - la pharmacie centrale chargée de l'approvisionnement, de la conservation et de la distribution des produits pharmaceutiques et des fournitures médicales.
- Elle gère le magasin qui sert au stockage des produits pharmaceutiques et qui alimente les différentes unités de soins par l'entremise de l'officine. L'officine est l'annexe de la pharmacie et conserve les produits de première nécessité;
- la pharmacie IB créée en 1996, suite à l'initiative de Bamako pour la vente des médicaments essentiels relève du Médecin- chef.
 - la morgue.

❖ **Le Service de Maintenance** qui est un service d'appui technique chargé de la maintenance technique des équipements de l'HOGGY.

❖ **Les Organes Consultatifs et de Gestion** dont :

- le comité de santé créé en 1972 par le Ministère de la Santé Publique et de l'Action Sociale (MSPAS) et qui est chargé de mobiliser et de gérer des ressources financières propres de l'hôpital pour une bonne promotion de la santé des populations,
 - le comité directeur, organe délibératif sur la gestion de l'HOGGY est composé des représentants de l'administration, du comité de santé et du personnel,
 - le comité médical, organe consultatif, est composé des représentants des personnels médicaux, odontologiques et pharmaceutiques.
- ❖ Le **Service Social** qui apporte son soutien aux populations défavorisées dans les cas litigieux posant un problème de solvabilité et anime la vie sociale interne de HOGGY.

1.3 Les ressources de l'Hôpital Général de Grand - Yoff

En tant qu'établissement public, l'HOGGY émargeait au budget de l'Etat à hauteur de 750 000 000 FCFA par an; mais face à l'insuffisance de ce budget et à la rareté des moyens, il a été créé conformément aux dispositions du décret n° 92-118/MSPAS du 17 janvier 1972, le comité de santé dont la mission est la meilleure promotion de la santé des populations par une mobilisation de ressources financières additionnelles. Ces ressources proviennent :

- des contributions aux prestations de soins,
- des subventions diverses,
- des activités génératrices de fonds (activités socio - culturelles)
- des cotisations et des libéralités des membres de l'assemblée générale.

Les ressources provenant de l'Etat sont gérées par l'intendance tandis que les fonds propres de l'HOGGY sont gérés par le comité de santé qui participe activement à la vie et à la gestion de l'hôpital, que ce soit du point de vue de l'organisation que du financement du fonctionnement et des investissements.

Pour exemple : le comité intervient dans la gestion des ressources humaines par des recrutements d'appoint d'agents pour renforcer le personnel ; il intervient aussi dans l'approvisionnement pour financer les rubriques non inscrites au budget financé par l'Etat.

L'existence de ces deux circuits parallèles d'approvisionnements pose naturellement beaucoup de problèmes dont la dispersion des ressources par une pluralité des sources d'approvisionnement et la non maîtrise des coûts d'approvisionnement. Un même article peut être acquis auprès de deux fournisseurs différents à des prix différents.

Depuis la réforme hospitalière les subventions de l'Etat s'élèvent à un milliard de FCFA et les prévisions de financement du budget par les ressources propres avoisinent deux milliards de FCFA.

Quand aux ressources humaines, l'HOGGY dispose d'un personnel d'environ quatre cent cinquante agents dont soixante sept fonctionnaires de l'Etat, cent cinquante agents de l'ex-CTO et deux cent trente deux agents recrutés par le comité de santé et répartis dans toutes les catégories socio - professionnelles.

La situation de dualité des sources de financement des activités de l'HOGGY impose de fait une dualité des circuits de gestion du fonctionnement en matière d'approvisionnement qui est le secteur qui pose le plus de problèmes d'organisation et de gestion.

I.4. La réforme hospitalière

Les difficultés rencontrées par le système hospitalier sont nombreuses : déficit en personnel, dénuement total, matériel technique, rigidité dans la gestion qui conduit à des dérives sources de dysfonctionnements.

Face à ce constat d'échec, la nécessité d'une réforme de l'environnement de l'hôpital s'est avérée indispensable et impérieuse pour atteindre les objectifs des pouvoirs publics en matière de santé publique dont l'un est : " la santé pour tous en qualité et au moindre coût ".

Cette réforme " recommande le développement de programmes d'établissement et la mise en place d'outils modernes en information, évaluation et gestion analytique qui permettront l'adéquation progressive des moyens hospitaliers aux besoins et aux résultats des équipes de soins "²⁴. (Rencontres Hospitalières de Dakar / 27-30 mai 1997).

²⁴ Document sur l'atelier des Rencontres Hospitalières de DAKAR du 27 au 30 MAI 1997

La loi sur la réforme hospitalière votée par l'Assemblée Nationale du Sénégal a créé le cadre institutionnel de cette réforme dont la finalité est la restructuration du système hospitalier qui devra désormais, dans une autonomie accordée aux hôpitaux, répondre à des obligations de performance en assurant un équilibre des comptes et une qualité des soins. Elle devra insuffler aux hôpitaux un esprit d'entreprise.

C'est dans ce processus de réforme hospitalière en cours dans les différents pays d'Afrique que s'inscrit la réorganisation expérimentale de l'HOGGY.

Une réorganisation structurale et procédurale dont la conduite a été confiée à un consultant externe, le CESAG.

Beaucoup de difficultés de coordination ont jalonné la phase de transition et ont pour conséquence le long retard dans la mise en place des nouvelles structures telles que l'organigramme, la comptabilité de gestion, les procédures qui devraient venir combler l'insuffisance du système d'information mis en évidence par les différentes missions d'évaluation et d'audit.

I.5 L' Hôpital Général de Grand - Yoff à l'heure de la réforme

Pour insuffler à l'hôpital un esprit d'entreprise, une nouvelle structure tendant à lui accorder une autonomie de gestion, a été élaborée. De part la loi sur la réforme hospitalière, les hôpitaux sont administrés par un conseil d'administration, dirigé par un directeur, et dotés de services techniques et de deux nouveaux organes consultatifs qui sont la Commission Médicale d'Etablissement (CME) et le Comité Technique d'Etablissement (CTE).

La liste des services techniques continue de s'allonger, car au moment où nous imprimons ce document, de nouveaux services techniques tel que l'urologie sont créés.

De grands changements sont intervenus dans la nouvelle structure :

- disparition de l'intendance,
- création du service administratif et financier,
- disparition du comité de santé,
- érection des unités de soins en service avec un chef de service,
- de nouvelles fonctions telles que le contrôle de gestion et l'audit interne voient le jour.
- la nomination d'un ACP
- le service des ressources humaines.

Dans la mise en place du nouvel organigramme, l'HOGGY se comporte comme les territoires nouvellement conquis où les difficultés apparaissent très souvent aux frontières. En effet, la description des postes est encore insuffisamment faite, les responsabilités mal déterminées, les ressources humaines encore mal organisées.

La mise en place de nouvelles procédures d'approvisionnement requiert des préalables dont l'évaluation des procédures existantes. Notre évaluation intervenant après le 1^{er} janvier 2000, date de la mise en application des nouvelles dispositions sur la réforme hospitalier, portera sur la situation qui prévaut depuis cette date. C'est donc l'évaluation de ces procédures d'approvisionnement qui fera l'objet du prochain chapitre.

CHAPITRE II : EVALUATION DES PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT DE L'HOPITAL GENERAL DE GRAND - YOFF

Le but de notre examen des procédures d'approvisionnement est de vérifier si les objectifs généraux de contrôle interne en matière d'achat et de gestion des stocks sont atteints, et d'identifier les dispositifs et les contrôles supplémentaires à mettre en place pour les atteindre. Cela est d'autant plus nécessaire que le volume des transactions annuelles d'approvisionnement de cet hôpital dépasse le milliard de FCFA.

N'ayant pu collecter des données significatives exhaustives, nous ne présenterons pas celles que nous avons récoltées. Ce qu'il faut remarquer, c'est que entre le mois de janvier et le mois de juin de l'année en cours, le secrétariat de l'ACP a enregistré environ quatre cent factures d'achat dont soixante dix huit étaient en attente de règlement. Le montant des règlements effectués par caisse et par chèque dépassait le demi - milliard.

II.1 Prise de connaissance détaillée des procédures d'approvisionnement

Mis à part quelques tentatives isolées de formalisation, les documents officiels réglementant la passation des marchés et un vieux document parlant sommairement des achats, et datant du temps du CTO, l'HOGGY ne dispose pas d'un manuel des procédures détaillées et formalisées en matière d'achat et de gestion des stocks. Nous avons donc procédé à la saisie des procédures. Les catégories de produits concernés par lesdites procédures sont les produits stockables suivants :

- les matières et fournitures de bureau,
- le petit matériel et outillage,
- les matières et fournitures d'hôtellerie,
- les produits pharmaceutiques et matériels hospitaliers.

La saisie des procédures s'est faite par des entretiens et des questionnaires descriptifs²⁵ avec les agents et les responsables des différents services jouant un rôle dans le déroulement des opérations d'achat et de gestion des stocks.

²⁵ les questionnaires se trouvent en annexe

Les questions impliquaient des réponses détaillées qui conduisent à une compréhension du système.

REMARQUE

A l'HOGGY, il existait deux circuits d'achat qui fonctionnaient parallèlement : le circuit des achats financés par le comité de santé et gérés par le service financier et comptable qui a fait place au service administratif et financier actuel et le circuit des achats financés par les fonds provenant de l'Etat et gérés par l'intendance.

Depuis l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions de la réforme hospitalière, le changement des structures visant à unifier ces deux circuits n'a pas encore trouvé son application. Donc, le SAF et l'intendance qui continue d'exister, cohabitent et continuent la gestion duale des commandes d'approvisionnement. Le grand changement intervenu dans les deux circuits est l'entrée en scène de l'agent comptable particulier (ACP), seul gardien des deniers (fonds propres et fonds provenant de l'Etat) et seul liquidateur des factures.

II.1.1 Saisie des procédures d'achat sur commande des matières et fournitures de bureau, des matières et fournitures d'hôtellerie

Le processus d'achat est engagé lorsque le besoin exprimé ne peut être satisfait faute de disponibilité en stock ou lorsque le niveau des stocks des produits l'exige. Il n'y a aucune référence au budget.

❖ Préparation de la commande

La préparation de la commande comprend les étapes suivantes :

- **La demande d'achat** : elle est faite par les services de gestion des stocks de produits, par la pharmacie centrale pour les médicaments et par les services utilisateurs sous forme d'une expression de besoins qui en tient lieu, en un exemplaire, sur un papier volant non-pré numéroté.

Cette expression de besoins signée par le responsable des services concernés est transmise à la direction pour signature.

La demande d'achat revêtue de la signature du directeur général et du cachet de la direction est transmise au SAF ou l'intendance selon la source de financement de l'achat.

- **La demande de renseignements de prix et le choix du fournisseur :** le SAF ou l'intendance consulte au moins trois fournisseurs soit par demande écrite, soit par téléphone pour recueillir des factures proforma. Il ou elle confectionne un tableau comparatif des prix, choisit le fournisseur le moins disant en matière de prix, et établit un bon de commande en deux exemplaires.

❖ **Passation de la commande**

La liasse, composée des deux exemplaires du bon de commande, des factures proforma, de la demande d'achat est transmise à la direction générale. Le directeur général s'assure de la conformité du bon de commande et de la facture proforma, et de la justification du choix du fournisseur, et signe le bon de commande.

Une fois signée, la liasse est retournée au SAF ou à l'intendance qui expédie l'original du bon de commande au fournisseur. Le deuxième exemplaire est gardé dans le carnet de bon de commande au service financier et administratif où à l'intendance.

❖ **Réception des articles et relance des fournisseurs**

Une commission de réception dont la composition dépend de la nature des produits réceptionnés fait un contrôle de conformité en quantité et en qualité entre les articles livrés et le bon de commande et le bordereau de livraison. Elle réceptionne alors les articles commandés et établit un bordereau de réception en deux exemplaires sur la base du bordereau de livraison et des articles reçus, signés par tous les membres de la commission et le fournisseur.

Dans le cas des achats dont le montant dépasse 300 000 FCFA, le comptable matière établira un procès verbal de réception que signeront le comptable matière, l'intendant ou le SAF et le directeur général.

Après la réception, les articles commandés sont pris en charge par le comptable matière qui les fait transférer au magasin si la livraison a été faite en dehors de celui-ci. Le comptable matière établit un bon d'entrée en stock, dans son carnet de bons d'entrée.

Le magasinier, responsable de la sécurité des stocks, met ses fiches de stock à jour par articles sur la base du bon de livraison .

La relance des fournisseurs est faite systématiquement par le SAF ou l'intendance dès qu'il y a un retard dans l'exécution de la commande par le fournisseur.

❖ Réception et traitement de la facture

Les factures provenant des fournisseurs sont reçues par le comptable matière ou le SAF.

Le comptable matière collecte le bon de commande, la facture définitive, le bon de livraison et la demande d'achat et transmet la liasse à la direction. A la direction, les factures arrivées sont enregistrées dans un registre d'engagement des factures arrivées où elles sont identifiées par l'attribution d'un numéro unique et la date d'arrivée.

Avant l'enregistrement, l'agent chargé du traitement des factures à la direction fait un contrôle de conformité des différents éléments de la liasse. Il soumet alors la liasse à l'attention du Directeur Général qui, après les vérifications nécessaires, appose sa signature et son cachet sur la facture.

Le Directeur Général retourne la liasse à son attaché de direction qui enregistre alors la facture visée dans un registre de liquidation des factures et transmet ensuite la liasse au secrétariat de l'ACP où la facture est enregistrée dans un registre des factures arrivées.

Après les vérifications d'exactitudes des calculs et de conformité des documents de la liasse, celle-ci est classée en attente du règlement.

❖ **Règlement du fournisseur et expédition du titre de paiement**

Seul l'ACP, gardien des deniers, signe les titres de paiements quel qu'en soit le montant ou autorise le règlement en espèces. Le règlement est fait selon la disponibilité en trésorerie. Pour cela, l'ACP procède encore à une vérification de conformité et donne son accord pour l'établissement du titre de paiement ou son autorisation pour le règlement en espèce pour les faibles montants ($\leq 100\ 000$ F) en apposant le cachet « vu ACP » sur la facture. Les règlements en espèce sont effectués par la caisse centrale qui transmet ensuite le dossier à la comptabilité pour enregistrement et classement.

Le secrétariat de l'ACP établit le chèque et le soumet à la signature de l'ACP .

Après la signature, le titre de paiement et une lettre d'accompagnement précisant le numéro de la facture, son montant, sa date, le numéro du chèque et la banque concernée sont mis à la disposition du bénéficiaire (fournisseur) . Une photocopie de la lettre et de la liasse est faite et classée au secrétariat. La liasse est transmise à la comptabilité de l' ACP pour l'enregistrement du règlement et le classement du dossier.

Pour les règlements en espèces, le fournisseur se fait accompagner à la caisse centrale par la secrétaire de l'ACP. Le fournisseur, après le règlement, fait une décharge sur la facture; les pièces de caisse et le dossier sont alors transmis à la comptabilité pour enregistrement dans le journal des dépenses en espèces .

❖ **Enregistrement du règlement**

Le responsable de la comptabilité fait enregistrer le règlement au journal des dépenses par chèque ou au journal des règlements en espèces. Les achats et les autres dépenses sont indifféremment enregistrés dans ces deux journaux. Les procédures ne prévoient pas d'enregistrement au grand livre des comptes.

❖ Les avoirs

Les procédures en place ne prévoient pas le traitement des avoirs. En général, dans les cas de non-conformité qui sont rares, ou de livraison incomplète, un bon d'avoir est établi par le fournisseur au comptable matière qui dans les 48 heures se fait livrer les articles manquants.

II.1.2. Saisie des procédures d'achat de produits pharmaceutiques et matériels hospitaliers

Les procédures d'achat de produits pharmaceutiques et de matériels hospitaliers sont presque identiques aux procédures normales d'achat des matières et fournitures de bureau et aux procédures d'urgence.

La différence réside dans le fait que la gestion des commandes est faite par les services de la pharmacie, le chef de service de la pharmacie signe les D.A , vise les bons de commande et joue le rôle du chef du SAF.

Les réceptions sont aussi gérées par les services de la pharmacie en rapport avec une commission de réception et les livraisons sont faites au magasin du matériel biomédical.

II.1.3. Saisie des procédures pour les commandes urgentes

Cette procédure concerne les produits de consommation directe non gérés en stock et les achats dont l'urgence a été approuvée par le SAF ou le directeur général.

Dans de tels cas, la demande d'achat est transmise directement au directeur général qui donne son accord en apposant sa signature et son cachet sur la demande d'achat après appréciation.

La demande d'achat revêtue du visa du directeur général est transmise à l'ACP qui établit le titre de paiement ou débloque les fonds en espèce pour l'achat. Après la livraison et la réception de la facture, une régularisation est faite et la comptabilisation du règlement effectuée.

II.1.4. Les procédures d'achat dans le cadre des marchés publics

Les procédures d'achat dans le cadre du marché qui nous ont été décrits, sont celles qui étaient en vigueur avant l'application des nouvelles dispositions prévues par la réforme. Seront-elles toujours appliquées? Dans tous les cas, à partir de Janvier jusqu'au mois d'Avril 2000, période sur laquelle a porté notre évaluation, il n'y a pas eu d'appels d'offres, mais des marchés de gré à gré ayant fait l'objet de commande. N'ayant donc pas de référence précise pour notre évaluation, nous avons purement et simplement décidé de ne pas décrire les procédures d'achat dans le cadre des marchés publics.

II.2. Prise de connaissance détaillée des procédures de gestion des stocks

Il y a lieu de différencier les stocks selon leur nature. Il y a :

- le stock des matières et fournitures de bureau,
- le stock du matériel et petit outillage,
- le stock des matières et fournitures d'hôtellerie non périssables,
- le stock des denrées alimentaires,
- le stock des produits pharmaceutiques et matériels biomédicaux.

Les trois premières catégories de stocks précités sont gardés au magasin central des matières et fournitures de bureau; les denrées alimentaires sont stockées dans un autre magasin réservé à cet effet; les produits pharmaceutiques sont gardés au magasin des matériels biomédicaux.

II.2.1. Saisie des procédures de gestion des stocks de médicaments et matériel biomédical

Ces procédures ne sont pas les mêmes que celles des autres produits. Elles sont en place seulement au niveau de la pharmacie et des unités de soins et comprennent les étapes suivantes.

❖ **Commandes de réapprovisionnement**

Le rythme des commandes et les quantités à commander sont guidés par le rythme des consommations. Ces commandes se font par lots. En début d'exercice, avant la mise en place du budget, il est constitué d'un stock initial permettant d'assurer la continuité des soins. Les procédures en place ne clarifient pas les conditions et les méthodes de réapprovisionnement.

❖ **Réception et transfert des articles au magasin**

Les médicaments ou les matériels commandés sont réceptionnés par une commission composée de :

- un représentant de la pharmacie,
- le comptable matière de la pharmacie,
- un représentant de chaque syndicat,
- un représentant de l'ACP,
- un représentant de la direction.

La commission procède à un contrôle de conformité en quantité et en qualité par un rapprochement BC /BL ; le comptage des médicaments, des vérifications spécifiques liées à la nature des produits sont faits par le personnel habilité de la pharmacie. Par exemple : la vérification des dates de péremption.

La commission établit alors un bordereau ou un procès verbal de réception et les articles commandés sont stockés au magasin central de la pharmacie.

- le responsable de la pharmacie constate l'entrée en stock en établissant un bon d'entrée en deux exemplaires dans un carnet de bon d'entrée dans l'existant et transmet une copie à la comptabilité matière qui met à jour ses fiches de stocks par médicaments.
- les produits sont rangés par secteur, par rayon, par ordre alphabétique et par nature (comprimés, ampoules injectables, etc....)

❖ **Transfert des médicaments à l'officine**

Selon le rythme de consommation des médicaments par les unités de soins, les médicaments sont transférés du magasin central à l'officine sur ordre du responsable de la pharmacie. La dispensation des médicaments ne se fait pas au niveau du magasin, sauf dans des cas exceptionnels autorisés par le responsable.

❖ **Dispensation des médicaments**

Elle se fait selon un rythme déterminé par le responsable de la pharmacie. Généralement, deux fois par semaine, les besoins sont satisfaits selon la disponibilité et en fonction des activités du service demandeur.

Les services demandeurs (les unités de soins) disposent chacun d'un carnet de bon de pharmacie dans lequel le major de chaque unité de soins exprime ses besoins en quantité et signe le bon en trois exemplaires dans le carnet.

Le responsable de la pharmacie apprécie les quantités à donner, les reporte sur le même bon dans le carnet et y appose son visa. Sur la base de ce bon, l'officine livre les produits ; le demandeur procède à une vérification de conformité entre les quantités livrées et celles autorisées et prend possession de la livraison.

Après les sorties, le magasinier établit un bon de sortie en deux exemplaires.

Le chef de service vérifie la conformité entre le bon de sortie et le bon de pharmacie. Il signe les bons de sortie et les bons de pharmacie : l'original du bon de sortie et celui du bon de pharmacie sont transmis au comptable matière pour la mise à jour des fiches de stocks et du grand livre. Les copies sont gardées par le responsable de la pharmacie.

❖ **Inventaire**

Une fois par mois et une fois par semestre, le responsable de la pharmacie fait un rapport d'activité en établissant des états de consommation valorisée par service, des états de consommation totale valorisée, et les adresse au Directeur Général, aux différents services et

au Médecin - Chef quand il en existait un. Il établit aussi des états des dépenses engagées et des dépenses réelles par fournisseur qu'il adresse à la direction.

Une fois par an, une note de service émanant du responsable de la pharmacie et de l'administration précise la date et les procédures de l'inventaire, un comptage exhaustif de l'existant est fait par une équipe d'inventaire désignée par la Direction. Des rapprochements sont faits entre les stocks théoriques et les résultats du recensement physique.

❖ **Valorisation et dépréciation des stocks**

La valorisation des médicaments ou des stocks est faite au prix d'achat ou au prix d'achat majoré de 20 % pour faciliter le rapprochement avec les évaluations des services de facturation. Le prix d'achat majoré de 20% est celui auquel les médicaments sont cédés ou facturés aux malades.

II.2.2. Saisie des procédures de gestion des stocks des denrées alimentaires

Il faut distinguer deux cas :

- les denrées périssables, et
- les denrées non périssables.

II.2.2.1 Les procédures de gestion des stocks de denrées périssables

Ce stock est conservé dans les chambres froides. Le rythme des commandes de réapprovisionnement et des quantités à commander dépend du rythme des consommations et de la capacité de réfrigération des chambres froides.

Les réapprovisionnements sont effectués par semaine, par quinzaine, par mois, selon la nature des denrées.

❖ Entrées en stocks

A chaque livraison, un bordereau de livraison est établi par la commission de réception de laquelle fait partie le chef de service qui réceptionne les denrées livrées :

- le comptable matière sur la base du bon de livraison, de la facture, du bon de commande met à jour son carnet de bon d'entrée,
- le responsable du service restauration, buanderie, confection dont dépend la gestion de ce stock met à jour ses fiches de stocks.

❖ Sorties de stocks

Le responsable du service :

- gère et ordonne les sorties quotidiennement sur la base d'une estimation des prestations journalières faites sur une feuille de distribution par le responsable du dispatching,
- fait établir par le chef de la cuisine (dont il est le chef) des fiches de consommation journalière par produit,
- transmet périodiquement ces fiches au secrétariat de l'intendant pour la mise à jour des fiches de stocks,

Le secrétariat de l'intendant établit mensuellement ou trimestriellement des bons de sortie définitive.

II.2.2.2- Les procédures de gestion des stocks des denrées non périssables

Il existe pour cette catégorie de denrées, deux magasins :

- un grand magasin pour les conservations de longue durée,
- un petit magasin à la cuisine qui reçoit à partir du grand magasin les petites quantités hebdomadaires nécessaires aux prestations culinaires.

❖ Entrées en stock

Les entrées en stock au grand magasin se font sur la base des bons de livraison, des bons de réception établis par la commission de réception et des bons d'entrée en stocks établis par le comptable matière.

❖ Sorties de stock

Pour les besoins de conservation, le responsable du service :

- fait transférer une fois par semaine, du grand magasin au petit magasin de la cuisine, les quantités hebdomadaires nécessaires aux prestations,
- il tient à jour des fiches de consommation journalière par produit,
- il transmet périodiquement ces fiches au secrétariat de l'intendant pour la mise à jour des fiches de stock,

Le secrétariat de l'intendant établit mensuellement ou trimestriellement les bons de sortie définitive.

❖ Inventaires

Les inventaires sont effectués une fois par an, en fin d'exercice, par une commission nommée par le directeur général. Les procédures d'inventaires ne sont pas clairement définies.

❖ Dépréciation des stocks

Les rares cas d'avarie sont constatés par une commission composée de :

- le comptable matière,
- le chef du service restauration – buanderie – confection
- un représentant des services d'hygiène
- un représentant de chaque syndicat

et donnent lieu à un rapport adressé à la D.G qui décide, en accord avec les autorités publiques, du sort des denrées avariées. Les procédures de dépréciation ne sont pas clairement définies.

II.2.3. Saisie des procédures de gestion des stocks de matières et fournitures de bureau de matériel et petit outillage, de fournitures d'hôtellerie

Ces procédures sont en vigueur au niveau du grand magasin central et de tous les services de l'hôpital. Les commandes de réapprovisionnement ne font pas l'objet d'une prévision particulière. Elles suivent le rythme des consommations.

❖ Entrées en stock

Après la réception des articles commandés par la commission de réception ,

- le comptable matière établit un bon d'entrée en deux exemplaires dans son carnet de bon d'entrée,
- le magasinier met à jour ses fiches de stock par article sur la base du bon de livraison,
- le magasinier range les articles réceptionnés par catégorie, par secteur identifié par des étiquettes.

❖ Sorties de stock

les chefs des services utilisateurs ou les majors des unités de soins expriment leurs besoins dans un carnet de bon de commande de fournitures en trois exemplaires, le signent, apposent leur cachet et l'adressent au magasinier,

- le magasinier vérifie la régularité du bon, vérifie la disponibilité en stock du produit demandé, estime la quantité à livrer en fonction des activités du service demandeur et remplit la colonne des quantités livrées sur le bon et le signe,
- le magasinier établit dans son carnet, un bon de sortie définitive pour les produits livrés en deux exemplaires,
- le demandeur vérifie les articles livrés, signe dans le carnet le bon de sortie définitive et prend livraison de sa commande;
- le magasinier met alors ses fiches de stocks à jour.

❖ Inventaires

Sur la base des documents précités, fiche de stock, bon d'entrée et bon de sortie, des inventaires physiques sont effectués en fin d'exercice par une commission désignée par la Direction Générale.

Au début de chaque exercice, les résultats des inventaires sont reportés dans les carnets de bon d'entrée du nouvel exercice :

- le bon n° 1 reçoit le report des inventaires des immobilisations,
- le bon n° 2 reçoit le report des inventaires des autres catégories de produits.

❖ Valorisation et dépréciation

La valorisation des stocks n'est pas faite. En cas de détérioration, le comptable matière constate la détérioration et fait un rapport à la Direction.

Quand il s'agit des denrées alimentaires de grandes quantités, une commission comprenant les services d'hygiène et l'Inspecteur des Opérations Financières est constituée pour faire le constat après lequel la décision d'évacuer les denrées avariées est prise par la Direction.

II.3. Examen des procédures

Après la description, nous avons procédé à des tests pour nous assurer de la réalité des procédures et de leur application permanente; et aussi pour nous assurer que les procédures permettent d'atteindre les objectifs de contrôle interne en matière d'achat et de gestion des stocks. Autrement dit, nous avons vérifié si les procédures mises en place apportent l'assurance que :

- la séparation des fonctions est suffisante;
- tous les achats et tous les mouvements de stocks sont saisis et enregistrés;
- toutes les factures enregistrées correspondent à des achats réels de l'hôpital;
- tous les achats et les stocks enregistrés sont correctement évalués;
- les stocks enregistrés existent réellement et appartiennent à l'hôpital;

- tous les achats sont enregistrés sur la bonne période;
- tous les achats sont correctement imputés, totalisés et centralisés²⁶

II.3.1 Les tests de conformité

Pour atteindre l'objectif de notre analyse, nous avons sélectionné de manière aléatoire à partir des journaux des dépenses, (espèces et chèques) un échantillon de 35 dossiers d'achat sur commande réglés et classés et avons effectué les travaux suivants :

1. nous avons sélectionné sur les 35 dossiers :
 - trois dossiers d'achat de produits pharmaceutiques
 - trois dossiers d'achat de matières et fournitures de bureau
 - deux dossiers d'achat de matières et fournitures d'hôtellerie
 dans lesquelles nous avons vérifié la réalité chronologique des opérations suivantes, des documents les matérialisant et des contrôles prévus (Exp. besoins → sélection. fournisseurs → Etablissement BC → Réception articles commandés, → Réceptions facture- → comptabilisation du règlement → classement)

2. Nous avons suivi la trace des différents éléments de ces dossiers dans les services impliqués dans leur élaboration pour y constater la matérialisation de leur passage. Nous avons vérifié la matérialisation des différents contrôles subis par ces documents et les visas .

3. Pour la gestion des stocks, nous avons suivi la trace d'une commande portant sur 62 désignations différentes de matériels et fournitures de bureau depuis la réception matérialisée par le bon de livraison jusqu'à leur distribution aux services utilisateurs.

Pour 20 désignations d'articles sélectionnés au hasard, nos vérifications ont porté sur:

- l'enregistrement dans le carnet des bons d'entrée à partir du bon de livraison,
- l'existence de bons de sortie mentionnant les quantités et les désignations des articles demandés, et portant le visa et la signature du responsable du service demandeur;
- le report sur les fiches de stocks des produits concernés des différents mouvements.

4. Pour les médicaments, nous avons sélectionnés 3 bons de pharmacie à la pharmacie dont nous avons suivi la trace au niveau des unités de soins dans les registres de consommation.

Vu le retard de la mise en place du budget et le long retard subi par l'exécution des appels d'offre, aucun appel d'offre n'a été fait durant la période. Pour assurer la continuité des services au sein de l'hôpital, avec l'autorisation de la commission nationale d'autorisation des marchés, les achats ont été faits sur commande malgré les montants élevés, dépassant les seuils imposés pour les appels d'offre, nous a-t-on dit. Nous n'avons pu voir une copie de l'autorisation en question. Il n'y avait donc pas de dossier d'appel d'offre.

II.3.2. Les constats

Après ce test nous avons fait les constats suivants:

❖ Au niveau de l'organigramme

L'organigramme n'est pas validé et les différents organes qu'il définit ne sont pas encore tous mis en place; la division approvisionnement chargée de gérer cette fonction n'est pas fonctionnelle.

❖ Au niveau des achats

1. Absence de budget ; les expressions de besoins sont faites sur des feuilles volantes non pré numérotées ou des bouts de papiers en un seul exemplaire.
2. La non utilisation des imprimés de bon de commande sauf dans quelques services. Les expressions de besoins tiennent lieu de demande d'achat et de bon de commande.
3. Moins de dix dossiers examinés ou contrôlés ne comportaient pas d'expression de besoins. La régularisation n'a donc pas été faite.

²⁶ (Guide ATH. - Audit Financier, les outils de l'Audit. Ed CLET 1991 Pages 30 et 52.)

4. Les bons de livraison des fournisseurs ou leurs factures ou des photocopies de leurs factures tiennent lieu de bon de réception. Les membres des commissions de réception signent derrière les bons de livraison ou les factures ou leurs photocopies.
5. Tous les membres des commissions de réception ne répondent pas toujours tous à l'appel ou signent les bons en rangs dispersés.
6. Tous les dossiers comportent les factures; certains ne comportaient pas les factures proforma justifiant le choix des fournisseurs.
7. Tous les dossiers comportaient les pièces justificatives des règlements.
8. Les factures ne sont pas enregistrées avant le règlement.
9. Les règlements sont enregistrés dans les bons comptes.
10. Des règlements de factures de l'exercice 1999 ont été enregistrés sur le présent exercice sans précautions.
11. Les doubles de certaines factures déjà signées par le Directeur Général ne sont pas annulées.
12. Inexistence d'un fichier des fournisseurs régulièrement mis à jour.
13. Inexistence d'une comptabilité fournisseur.
14. Diversité des commanditaires des achats.
15. Les règlements de certaines factures sont cumulés pour le même fournisseur, des fois.
16. Le comptable matière est chargé du choix des fournisseurs et de certains achats, de la réception de certaines factures.

17. Les procès verbaux de réception pour les dossiers qui en avaient, portaient tous les trois cachets nécessaires – comptabilité matière, intendance, direction générale.

18. Inexistence de grand livre des comptes à la comptabilité.

❖ **Au niveau de la gestion des stocks**

- Pour la gestion des stocks de matières et fournitures de bureau et d'hôtellerie.
 1. Les bons d'entrée enregistrant les livraisons sont à jour.
 2. Les résultats du test portant sur les 20 désignations retenues ont montré que toutes les fiches de stocks de ces matières et fournitures de bureau sont à jour.
 3. Les bons de sortie sont obligatoirement signés par le demandeur, et peuvent être rapprochés des bons de commande de fournitures provenant des services internes.
 4. Le magasinier travaille partiellement au magasin et à d'autres moments au secrétariat de l'intendant et est chargé d'établir les bons de commande. Il y a donc un cumul de fonctions.
 5. Aucun article au magasin n'est référencé ou codé.
 6. Les magasins sont bien fermés et d'accès réglementés. Les stocks sont protégés contre le vol. Aucun dispositif apparent contre les incendies.
 7. Absence de règlement intérieur fixant les heures d'ouvertures et de fermeture du magasin central et les heures de distribution des articles.
 8. Inexistence au niveau des services utilisateurs de dispositifs de suivi de la consommation ou de l'utilisation des consommables.
- Pour les achats de produits pharmaceutiques et de matériels hospitaliers.

Les entretiens et les différentes vérifications nous ont conduit aux constats suivants :

1. Absence de budget.
2. Situation conflictuelle au niveau du personnel et entre le responsable et la direction.
3. Désorganisation du service.
4. Blocage du fonctionnement de la comptabilité matière.
5. Absence de tenue de stock.

6. Impossibilité de connaître le niveau réel des stocks et de les valoriser.
7. Absence d'imprimés pré numérotés.
8. Toutes les consultations et les demandes de prix se font par téléphone.
9. Les commandes sont pratiquement faites au coup par coup selon la demande des services.
10. Toutes les opérations d'achat allant de l'expression des besoins à la réception des médicaments et des produits pharmaceutiques sont effectuées par le major. Il y a là aussi un cumul de fonctions.
11. Fréquentes ruptures de stocks.
12. Inexistence de bon de réception pour les réceptions.
13. Absence d'évaluation de la consommation dans les unités de soins.
14. Inexistence de dispositifs pour contrôler la consommation et l'utilisation des médicaments et des produits pharmaceutiques.
15. Tous les services de soins n'ont pas de registre de consommation. Ces registres n'ont jamais fait l'objet de vérification.
16. Les besoins de certains services ne sont pas toujours couverts par les réapprovisionnements.
17. Les délais d'approvisionnement des services de soins sont variables.

Après la saisie et la vérification des procédures, nous avons procédé à une analyse du système d'approvisionnement pour mettre en évidence d'une part les insuffisances et les faiblesses des procédures et d'autre part, ce qui pourrait apparaître comme points forts. Nos références dans cette démarche sont les objectifs de contrôle interne en matière d'achat et de gestion des stocks que nous rappelons ici :

- la séparation suffisante des tâches,
- l'exhaustivité de l'enregistrement des opérations d'achat et des mouvements de stocks,
- la réalité des factures d'achat, des stocks et leur appartenance à l'entité,
- la correcte évaluation des achats et des stocks,
- la bonne imputation et la centralisation des charges,
- l'enregistrement correct des achats sur la bonne période.

Pour apprécier la correcte séparation des tâches, nous avons rempli les grilles suivantes.

**Tableau n° 3 : Grille de séparation des tâches
(Approvisionnement produits pharmaceutiques)**

Tâches	Personnel concerné							Service Utilisateur
	Contrôleur Gestion	Directeur Général	Agen Comptable Particulier.	Pharmacie			Magasinier	
				Chef Service	Major	Comptable Matière.		
1. Demande d'achats					x			x
2. Etablissement bon de commande					x			
3. Autorisation des commandes		x						
4. Réception des articles	x	x	x		x			
5. Tenue fiche de stocks					x			
6. Etablissement bon de sortie					x			
7. Suivi des commandes					x			
8. Comparaison commande / facture					x			
9. Réception facture					x			
10. Comparaison BR /factures			x		x			
11. Vérification imputation comptable			x					
12. Bon à payer			x					
13. Tenue du journal d'achat			x					
14. Signature des chèques			x					
15. Envoi des chèques			x					
16. Gestion des stocks					x			

Tableau n° 4 : Grille de séparation des tâches (approvisionnement autres produits)

Tâches	Directeur Général	Personnel concerné												
		Service Administratif Financier			Intendance				Comptable Matière	Agent Comptable Particulier			Service Utilisateur	
		Chef Servi ce	Secre- taire	Assis- tante	Chef Service	Bureau	Chef Restaura tion	Magasinier		Chef Service	Secrétaire	Comp- table		
1. Demande d'achats														x
2. Etablissement bon de commande				x										
3. Autorisation des commandes	x													
4. Réception des articles								x	x					
5. Tenue fiche de stocks						x		x						
6. Etablissement bon de sortie								x						
7. Suivi des commandes									x					
8. Comparaison commande/ facture									x					
9. Réception facture									x					
10. Comparaison BR /factures								x	x					
11. Bon à payer										x				
12. Tenue du journal d'achat												x		
13. Signature des chèques										x				
14. Envoi des chèques											x			
15. Suivi des avoirs									x					
16. Magasin								x						
17. Gestion des stocks								x	x					

❖ **Commentaires sur le tableau n° 1**

L'analyse de cette grille révèle de nombreux cumuls de fonctions au niveau du Major de la pharmacie et de l'ACP.

La séparation des fonctions n'est pas du tout assurée au niveau de ces services. Cette insuffisance fait courir au patrimoine un risque maximal.

❖ **Commentaires sur le tableau n° 2**

Il ressort de cette grille que la séparation des tâches est insuffisante. Il y a cumul de fonctions incompatibles au niveau du comptable matière qui est impliqué dans le choix des fournisseurs, dans les commandes et leurs suivis, et dans la gestion des stocks. Le risque de collusion et de fraude est élevé.

De plus, l'ACP qui se trouve au carrefour des procédures d'achat de produits pharmaceutiques et des procédures d'achat des autres fournitures cumule les fonctions d'enregistrement (comptabilisation), de détention (chèquiers, caisse) et d'autorisation (pouvoir de signature des chèques).

C'est une situation à risques élevés qui ne sécurise pas le patrimoine.

II.3.3. Analyse des forces et faiblesses des procédures

Des investigations et vérifications effectuées, il ressort que les faiblesses sont nombreuses et apparaissent à toutes les étapes de la procédure. Elles sont aussi bien liées à un défaut de conception qu'à la mauvaise application des procédures. Ces faiblesses sont répétitives et sont sources de risques élevés. La non formalisation des procédures expliquent cette situation.

III.3.3.1 Les faiblesses des procédures liées à la structure organisationnelle et leurs risques

La coexistence du SAF et de l'intendance a un effet négatif sur les procédures d'approvisionnement qui ne désignent pas clairement le signataire des BC. La conséquence est que les expressions de besoins atterrissent directement à la Direction et les risques sont multiples :

- Conflit de compétence;
- Non appréciation de l'opportunité des achats;
- Achats anarchiques.

La structure de l'Agence Comptable Particulière qui fait cumuler les pouvoirs de détention, d'établissement, de signature des chèques, de supervision des caisses, et d'enregistrement comptable des opérations fait courir des risques élevés de détournement et de fraudes.

Il n'existe pas de services des stocks séparés des services d'achat; il y a risque d'achat fantaisiste et non opportun.

III.3.3.2 Les faiblesses des procédures liées à leur application

Elles sont nombreuses et listées par opération dans les tableaux n° 5, 6 et 7 qui suivent.

Tableau n°5 Répertoire des faiblesses et des risques liés aux procédures d'achat

Opérations	Faiblesses	Risques	Causes
Budgétisation	Absence de prévisions budgétaires	Dépassement budgétaire	Absence de budget des achats
Expression des besoins D.A	Système de demande d'achat non pré numéroté	Non suivi des séquences de D.A	Absence de support standard
	Approbation systématique des DA par la Direction	<ul style="list-style-type: none"> • Achat anarchique et non nécessaire • Absence de suivi des DA et des achats en cours 	Non appréciation du caractère opportun des achats
Sélection des fournisseurs - Préparation de l'achat	Mauvaise sélection des fournisseurs	<ul style="list-style-type: none"> • Choix erroné ou fantaisiste des fournisseurs • Surfacturation • Mauvaise appréciation des prix 	<ul style="list-style-type: none"> • Absence de fichiers des fournisseurs à jour • Faiblesse mise en concurrence
Confection - envoi et suivi des commande	<ul style="list-style-type: none"> • Nombre élevé de dossiers de régularisation • Contournement des procédures normales d'achat 	<ul style="list-style-type: none"> • Mauvais suivi des commandes • Fraudes au niveau des signatures • Emission anarchiques de commande sans D.A 	<ul style="list-style-type: none"> • Non utilisation d'une liasse de commande unique pré numéroté. • Rupture des Séquences • Application exagérée des procédures d'urgence
	Existence de marché de gré à gré pour des achats de montant élevés	<ul style="list-style-type: none"> • Surfacturation • Détournement 	<ul style="list-style-type: none"> • Non application des procédures de mie en concurrence

Tableau n° 6 Répertoire des faiblesses et des risques liés aux procédures d'achat (suite)

opérations	Faiblesses	Risques	Causes
Confection - envoi et suivi des commandes	• Absence de liasse de commande		
	• Absence de contrôle systématique des accusés de réception de commande	Manque de suivi des commande	Procédures non définies
	• Non fixation des délais de livraison	Retard dans les livraisons	Procédures non définies
	• Mauvaise diffus° des exemplaires de BC		Nombre insuffisant
Réception des articles commandés	• Non émission système d'un BR pré numéroté	Mauvais suivi de la séquence numérique des réception	• Non utilisation d'un BR standard
Réception des factures	• Multiplicité des réceptionnaire des factures	• Perte de factures • falsification	• non désignation des personnes habilitées à recevoir les factures
	Mauvaise diffusion des factures		• non fixat° du nombre d'exemplaires à fournir par le fournisseur
	Fraude sur les factures	• Double paiement • Facture fictive	Non identification de l'original et des copies
Comptabilisation de la facture	Non comptabilisation des factures jusqu'à leur règlement	Omission de compta. Mauvaise comptabilisation	Procédures d'organisation non définies.
Règlement facture	Mauvaise programmation des règlements ou planification	• Accumulat° des factures en attente de règlement • Règlement désordonné	Procédures non définies
	Absence de double signature pour les montants élevés	• Abus de pouvoir de signature • Détournement	Liées à la structure
	Non annulation des pièces justificatives après le règlement	• Double règlement	Procédures non définies
	Mauvaise préparation des chèques	• falsification	Procédures non définies
• Demande d'avoir • Comptabilisation des factures d'avoir • Litiges	Défaut d'enregistrement des avoirs	• Mauvais suivi des avoirs • Mauvaise gestion des litiges	Procédures non définies
Comptabilité fournisseurs	- Absence de tenue de la comptabilité fournisseur	• Mauvais suivi des comptes fournisseurs • Absence d'informat° sur les comptes fournisseurs	Procédures non définies
Comptabilité	Défaut de rapprochement bancaire		Procédures non définies
Classement des documents	Absence de définition du mode de classement des documents Absence de définition des conditions de conservation	• Pertes de documents • Difficultés d'analyse des documents et des comptes • Difficultés de justifier lors des contrôles	Procédures non définies

Tableau n°7 : Répertoire des faiblesses et des risques liés aux procédures de gestion des stocks

Opérations	Faiblesses	Risques	Causes
Les entrées en stocks	<ul style="list-style-type: none"> • Non définition des modalités de réapprovisionnement • Non définition du traitement des stocks de sécurité et des stocks de produits sensibles • Absence de nomenclature pour l'identification des articles en stocks 	<ul style="list-style-type: none"> • Rupture de stocks • Coûts de réapprovisionnement et de possession élevés • obsolescence 	Procédures non définies
Les sorties de stocks	Non définition du traitement des cas de "retours" au magasin		Procédures non définies
Les inventaires	irréguliers	Non constatation des sorties d'éléments du patrimoine	Procédures non définies
Valorisation et dépréciation	N.A	Mauvaise présentation des états financiers	Procédures non définies

Tableau n° 8 : Répertoire des autres faiblesses relevées et leurs risques

Niveau	Faiblesses	Risques
Général	<ul style="list-style-type: none"> Organigramme non précis et non validé Redondance des divisions marché et approvisionnement Description insuffisante des postes et organes nouvellement créés 	Elaboration de procédures peu adaptées et peu efficaces
	Faible séparation des fonctions au niveau de l'Agence Comptable Particulière	Malversation
	Parc informatique embryonnaires Absence de logiciel de comptabilité	<ul style="list-style-type: none"> Lenteur des traitements des opérations Mauvaise conservation de l'information
	Non indication des délais d'exécution des tâches	<ul style="list-style-type: none"> lenteur
	Non indication des solutions alternatives d'autorisation	<ul style="list-style-type: none"> blocage de décision
	Faible séparation des fonctions au niveau de l'Agence Comptable Particulière	Malversation
Agence Comptable Particulière	Défaut de bilan d'ouverture	Régularisations impossibles Non séparation des exercices
	<ul style="list-style-type: none"> Organisation comptable non en conformité avec les recommandations du SYSCOA Défaut de tenue de tous les livres et journaux (Exemple: G1 des comptes) Absence de tenue d'une comptabilité fournisseur Absence de rapprochement bancaire 	Difficulté d'établir les Etats Financiers
Approvisionnement	Absence de définition de politique d'achat et de gestion des stocks	Coûts d'approvisionnements élevés
Pharmacie centrale	Absence de stocks de sécurité dans les unités de soins et l'officine	Risque élevé de blocage des soins
	Non justification des produits fabriqués	Utilisation incontrôlée des produits utilisés
	Absence de fiches enregistrant les produits et quantités utilisées pour les fabriquer	Détournement

Ce sont là les grandes faiblesses des procédures du système d'approvisionnement et de l'organisation de l'HOGGY que nous avons relevées. Elles sont nombreuses, étendues à tous les niveaux; elles sont répétitives et à risques élevés.

Notre analyse a révélé cependant certains point forts qu'il conviendra de renforcer.

II.3.4. Les tests de permanence

Pour nous assurer de la permanence des contrôles décrits dans les procédures nous avons étendu nos sondages aux 35 dossiers constituant l'échantillon . Ces sondages ont porté :

- sur les opérations pour nous assurer que les contrôles prévus dans les procédures décrites ont été effectués de façon correcte;
- sur l'exécution pour nous assurer que ces contrôles ont été faits par des personnes habilitées.

Nous avons complété nos vérifications par des tests de vraisemblance portant sur une dizaine de dossiers pour nous conforter sur l'existence de contrôles arithmétiques au niveau des factures et la bonne comptabilisation des règlements dans les bons comptes.

Les résultats de ces sondages sont portés dans les tableaux ci-dessous:

Tableau n° 9 Les contrôles des pièces, visas et mentions diverses

Contrôle de l'existence des pièces, visas et mentions diverses	Observations
Existence de DA au niveau des services utilisateurs	A renforcer
Existence d'un tableau comparatif pour les demandes de prix	A renforcer
Choix du fournisseur sur les critères de qualité/prix	A renforcer
Etablissement systématique des BR	A instaurer
Etablissement systématique des BC	A renforcer
Identification des factures en circulation à l'interne	A renforcer
Comptabilisation du règlement effectué au vu des visas de conformité de la facture	RAS
Le paiement des factures est subordonné à la mention "VU ACP"	RAS
Existence d'une pièce justificative pour chaque paiement	RAS
Annulation des doubles de factures	A mettre en place
Existence de bon d'approvisionnement interne	A renforcer
Existence et tenue des fiches de stocks pour matériels et fournitures de bureau et d'hôtellerie	RAS
Existence et tenue des bons d'entrée/sortie	RAS
Enregistrement des factures réglées dans la bonne période comptable	A renforcer
Conditions de stockage garantissant la sauvegarde du patrimoine	A renforcer
Enregistrement de tous les règlements par chèque ou par caisse dans les journaux des dépenses	RAS

Tableau n°10 Contrôle des rapprochements et des autorisations

Contrôle de l'exécution des rapprochements nécessaires et des autorisations	Observations
Rapprochement systématique entre: <ul style="list-style-type: none"> • bon de commande/bon de livraison (quantité - qualité) • bon de commande/facture 	A renforcer A renforcer
L'engagement et la liquidation sont subordonnés à la conformité des factures /BC/BL	RAS
Signature des BC par des personnes habilitées	A renforcer
Autorisation de tous les achats par la Direction	RAS
Autorisation des sorties de stocks par des personnes habilitées	A renforcer
Rapprochement périodique des existants physiques de la comptabilité fournisseurs	A mettre en place
Justification des comptes individuels et contrôle de la balance fournisseur	A mettre en place

II.3.5. Evaluation définitive du contrôle interne

Les sondages réalisés au cours de l'évaluation ont révélé beaucoup de faiblesses des procédures; faiblesses dues à la fois à un défaut de conception du système et à une mauvaise application des procédures.

Les tests de permanence nous ont amené à faire le constat suivant: les points forts théoriques relevés ne sont pas, en général, toujours appliqués de manière permanente. Elle doivent être renforcées. Au niveau de la pharmacie centrale règne une situation particulière; aucune procédure de contrôle n'est en place au niveau des achats et de la gestion des stocks. Il existe des points de rupture qu'il faudra corriger en ré instaurant l'application stricte des procédures à tous les niveaux de l'organisation.

II.3.6. Commentaires

Après l'analyse des procédures et l'inventaire des faiblesses, il nous paraît pertinent, avant de passer aux recommandations, de jeter un regard panoramique (critique) sur les procédures d'approvisionnement et l'organisation en place.

L'organisation des approvisionnements et l'application des procédures telles qu'elles sont faites, sans définition claire d'une politique d'achat et de gestion des stocks, sans dispositifs de contrôle de la bonne exécution tâches, ne permettent pas d'asseoir une bonne gestion des approvisionnements et d'atteindre avec efficacité les objectifs de performance attendus d'un système organisé.

- le manque de définition claire des attributions et des responsabilités entre le nouveau SAF et l'intendance,
- le manque de désignation des personnes habilitées à exécuter certaines tâches,
- les nombreux cumuls de fonctions relevés dans l'exécution des tâches ou activités incompatibles à tous les niveaux,
- le manque de définition claire d'objectifs assignés à chaque agent ou responsable,
- l'inexistence d'indicateurs de gestion,

- l'existence de conflits latents ou ouverts à différents niveaux crée une confusion qui, de notre point de vue, bloque la motivation de bon nombre d'agents, et noie leurs initiatives dans la peur de porter la responsabilité de l'échec.

Cette situation souille les relations interpersonnelles, bloque la communication, crée la méfiance entre personnes devant collaborer et dégrade la sérénité qui doit gouverner l'atmosphère de travail. Chacun fait ce qu'il peut et tel qu'il le peut en se réfugiant derrière l'absence de manuel des procédures.

S'il est vrai que l'HOGGY se trouve dans une période transitoire et que l'on attend, dit-on, la mise en place des procédures pour régler les problèmes, il est nécessaire d'insuffler une nouvelle dynamique orientée vers l'amélioration de l'organisation en imposant de nouveaux comportements de travail.

S'il est vrai que la mise en place des procédures formalisées apportera un renfort et un plus aux dispositifs du contrôle interne, il est aussi vrai qu'un manuel des procédures n'est pas la panacée d'orient ou la calebasse magique pouvant d'un seul coup effacer les difficultés ; mais que seules la volonté des hommes d'aboutir à une organisation acceptable et l'adoption de nouveaux comportements en adéquation avec les instructions du manuel des procédures peuvent conduire vers un nouvel ordre. C'est pour cela que nous achèverons notre étude par des recommandations et des propositions dont l'application permettra aux responsables de l'HOGGY, de remédier aux dysfonctionnements de l'organisation. Elles feront l'objet du prochain chapitre.

CHAPITRE III PROPOSITIONS ET RECOMMANDATIONS

Dans ce chapitre les recommandations que nous faisons portent à la fois sur la structure de l'hôpital et sur les procédures proprement dites; les propositions porteront sur les procédures d'achat sur commande de l'expression des besoins à la réception des factures.

III.1. Proposition de procédures d'achat sur commande

Nos propositions de procédures d'achat sur commande prennent en compte un service de gestion des stocks comme nous l'avons proposé. (voir en annexe)

III.2. Recommandations par service

❖ **La cellule CG et audit interne**, en collaboration avec la Direction doit définir une charte et mettre en place une organisation interne, conforme à celle d'un service d'audit interne, pour mieux exécuter son programme d'action. Elle devra mettre en place une comptabilité analytique des approvisionnements permettant de contrôler la validité des informations relatives à :

- la valeur des achats destinés à chacun des services,
- la valorisation des stocks par nature,

et mettre en place des procédures de contrôle pour :

- examiner les consommations d'articles, de médicaments et autres par service et par mois,
- apprécier les stocks de sécurité qui devront être définis et mis en place dans les services techniques,
- analyser les stocks de fin d'année et déterminer le stock optimal par article à constituer,
- faire les prévisions des achats en quantité et par articles,
- aider à confectionner les budgets d'approvisionnement.

❖ **Au titre de l'Agence Comptable Particulière**

S'il est vrai que la réorganisation du système comptable est en cours, il est bon qu'elle soit en conformité avec les recommandations du SYSCOA pour que la tenue de tous les documents nécessaires à la production d'états financiers fiables soit effective. L'organisation comptable gagnerait en efficacité par la tenue des livres légaux, en particulier le grand livre pour faciliter le suivi et l'analyse des comptes. Elle devra mettre en place des procédures de confirmation par les tiers et des procédures de rapprochement bancaire.

❖ **Au titre de la gestion des ressources humaines**

Procéder à une évaluation du personnel orientée vers l'identification des compétences, des qualifications et de l'expérience acquise pour une meilleure répartition et une utilisation optimale des ressources humaines ; assainir le climat de travail par le règlement des conflits dont les conséquences sont la désorganisation de certains services et dommageables pour le contrôle interne. La qualité du personnel étant aussi un principe du contrôle interne.

Sensibiliser le personnel quant à la nécessité d'adopter de nouveaux comportements ancrés dans la réforme par l'application rigoureuse des procédures.

❖ **Au titre de l'utilisation des nouvelles technologies de l'information :**

Le volume des activités d'approvisionnement à l'HOGGY a atteint un niveau qui commande une meilleure qualité de traitement et de stockage des informations administratives, comptables et financières. Aussi, il est évident et impérieux que l'hôpital HOGGY, malgré la rareté de moyens, initie et développe à court terme une politique de développement de son parc informatique, notamment dans les services d'approvisionnement pour asseoir l'efficacité et fiabiliser les informations produites. Il faudra définir et adopter une politique d'informatisation progressive qui à terme conduira à une gestion intégrée des approvisionnements. Une étude de faisabilité pourra se faire dans le cadre de la coopération hospitalière sous régionale comme recommandée par les rencontres hospitalières de Dakar.

❖ **Au niveau des unités de soins**

Systematiser l'utilisation des registres de consommation et mettre en place des procédures de rapprochement des quantités de médicaments reçues de la pharmacie et les quantités utilisées. Pour ce faire, le service de la pharmacie pourrait collecter périodiquement les registres pour faire le point de la consommation des médicaments.

Il faudra confectionner des carnets pour les fiches de consommation des malades. Les fiches y seraient pré numérotées et en double exemplaire ; ceci favoriserait, après l'envoi des originaux à la facturation, l'évaluation des médicaments consommés par les malades.

❖ **Au niveau de la pharmacie**

Le règlement rapide des différends administratifs est plus que recommandé pour remettre l'organisation en marche et le fonctionnement en route; restructurer le service de la pharmacie, définir les responsabilités et les attributions de chaque agent, remettre en place les outils et techniques de gestion des stocks sont les conditions sine qua non d'une reprise performante des activités de ce service. L'utilisation systématique de documents pré numérotés, la création d'un cahier des commandes et d'un registre des médicaments contribueront à asseoir un contrôle interne efficace renforcé par la mise en place de procédures de rapprochement des états récapitulatifs des médicaments consommés par les malades, de ceux facturés dans les services de facturation et de ceux délivrés par la pharmacie. Ceci permettrait non seulement de déterminer les écarts et de les expliquer, mais de se prononcer sur la rentabilité des services de la pharmacie.

Pour maîtriser les nombreux coûts d'approvisionnement occasionnés par les achats au compte goutte, il faudra adopter une véritable politique de gestion prévisionnelle pour déterminer les quantités nécessaires à posséder.

Rattacher ou regrouper l'approvisionnement des pharmacies centrale et IB rentre dans le même ordre d'idée.

Une informatisation de ce service ne serait pas un luxe car les médicaments coûtent chers et leur gestion mérite plus d'attention ; la gestion du nombre élevé des références et la maîtrise des ruptures de stocks l'exigent.

III.3. Recommandations d'ordre général

Au terme de notre parcours documentaire, de nos investigations, de nos analyses, il nous apparaît nécessaire d'agir à plusieurs niveaux et sur plusieurs leviers. L'objectif implicite de la réforme étant la mise en place d'un contrôle interne efficace ayant pour support de bonnes procédures qui sont elles-mêmes tributaires de l'organisation, c'est à ce niveau qu'il faut commencer par agir. Ainsi :

- rendre opérationnels les différents organes de la nouvelle structure en validant l'organigramme proposé qui n'est pas exempt de critiques. La redondance de la division marché et de la division approvisionnement doit être corrigée; la passation des marchés étant une activité plus épisodique que permanente au cours de l'année, il ne nous paraît pas utile, rationnel de spécialiser toute une division en la matière. Cette activité et la recherche des fournisseurs pourraient bien relever d'un bureau rattaché à la division approvisionnement qui, de manière classique, s'occupe des marchés.

Nous proposons donc la reconversion de la division marché en une division chargée de la gestion des stocks de sorte que l'hôpital dispose d'une structure qui centralise les achats et une autre s'occupe de la gestion des stocks.

- La structure de l'agence comptable particulière ne répond pas aux exigences du contrôle interne de par les cumuls de fonctions incompatibles au sein de cette structure. Nous proposons pour y remédier, la mise en place d'un dispositif pour palier aux risques éventuels; par exemple, la déviation du circuit des règlements par le contrôle de gestion, avant l'envoi des chèques aux fournisseurs.
- Les procédures à mettre en place doivent être suffisamment souples pour atteindre les objectifs d'efficacité, tout en intégrant suffisamment les objectifs de CI pour favoriser un autocontrôle du système, et répartissant les tâches de manière à éviter les nombreux cumuls de fonctions constatés qui ne sécurisent pas le patrimoine de l'hôpital. Ainsi, constituent des préalables à la mise en place des procédures efficaces :

- la définition claire des tâches et des objectifs au niveau des fonctions et des services.
- La description claire des postes par une définition des attributions générales et spécifiques.
- La définition des responsabilités et pouvoirs des chefs de service,
- La définition des schémas de circulation de l'information et la précision des délais de transmission de l'information,
- La définition de critères de sélection du personnel,
- la précision des délais pour l'enregistrement des opérations comptables.

Pour cela, uniformiser les méthodes et procédés de traitement de l'information; systématiser l'utilisation des documents standards et adopter un système de pré numérotation systématique et de codification des imprimés matérialisant les opérations d'achats, de gestion des stocks et autres.

III.4. Mise en œuvre

Pour la mise en œuvre des recommandations qui devra aboutir à la mise en place d'un contrôle interne efficace, nous proposons les actions suivantes. La Direction devra :

- 1- faire les aménagements nécessaires au niveau de l'organigramme.
- 2- faire valider l'organigramme car toute modification a des répercussions sur les procédures.
- 3- faire nommer les hommes devant animer les nouveaux organes et adopter le nouveau manuel de procédures en préparation.
- 4- pour ce faire, mettre sur pied un comité de suivi chargé de la mise en place et de l'évaluation des procédures. Ce comité aura pour rôle de :
 - amener le personnel, à tous les niveaux à se conformer aux nouvelles dispositions dictées par le manuel des procédures,
 - proposer à la direction les voies et moyens pour opérer le passage à la situation nouvelle,
 - suivre la large diffusion du manuel, son adoption et son application, en proposant un programme de formation et d'explication et d'exploitation du manuel,
 - identifier les goulots d'étranglements et les imperfections du manuel,
 - procéder à des tests de conformité pour relever les écarts,
 - proposer les réaménagements nécessaires du manuel.

Ce comité, composé du D.G, du Contrôleur de Gestion, du Chef SAF, de l'Agent Comptable Particulier, des chefs des services techniques, de l'ancien intendant, pourra faire appel à l'assistance du consultant ayant en charge la conduite de la réforme à l'HOGGY.

Pour que le manuel qui est un outil de gestion et un support pour le contrôle interne ne soit pas mort-né, il faut procéder à des contrôles effectifs de son application.

Le contrôle interne est déficient et il est donc nécessaire qu'un accent soit mis sur les contrôles préventifs et que des vérifications soient effectuées assez fréquemment.

III.5 Limites de l'étude

Notre non implication permanente dans la vie de l'hôpital, la non disponibilité de certains agents, l'inexistence ou la non disponibilité d'informations exhaustives, le risque d'audit élevé à notre niveau constituent les limites de notre étude.

De plus, nous n'avons pas évolué dans le cadre d'un service d'audit.

CONCLUSION

Ayant participé de près à l'élaboration du nouveau manuel de procédures à mettre en place à l'HOGGY, dans le cadre de la réforme hospitalière, nous nous sommes demandés comment, en tant qu'auditeur stagiaire au CESAG, contribuer à la mise en place de cette réforme.

Notre objectif était d'évaluer les procédures d'approvisionnement de cet hôpital et de faire des propositions d'amélioration. Au terme de cette démarche, il convient de mesurer les résultats et d'en estimer la contribution.

Notre étude a abouti à la mise en évidence de nombreuses faiblesses d'organisation et de contrôle du travail, d'une part, et d'utilisation des ressources humaines et financières, d'autre part.

Les grandes faiblesses de l'organisation procédurale en approvisionnement relèvent à la fois de la mauvaise conception, de la mauvaise application des procédures, mais surtout de la non formalisation des procédures dans un manuel bien conçu .

L'inexistence d'un organigramme détaillé précisant les relations fonctionnelles entre les différents services vient renforcer les insuffisances des procédures.

La mauvaise matérialisation des opérations par des documents bien établis à certains niveaux, la non définition des délais d'exécution des tâches et d'enregistrement des opérations dégradent la force probante que l'auditeur est en droit d'attendre d'un système d'information fiable.

Les procédures en général et les procédures d'approvisionnement en particulier, ayant pour objet la réalisation d'un contrôle interne efficace, ne sont pas en place. Celles qui existent ne permettent pas de créer un contrôle interne en mesure de produire des documents financiers fiables .

Les procédures à mettre en place doivent, dans leur conception, être orientées vers :

- une bonne répartition des pouvoirs,
- une définition claire des responsabilités et des tâches,

- une définition claire des délais d'exécution des tâches,
- un autocontrôle du système par la mise en place de contrôles et vérifications renforcés des opérations aux différents niveaux des différents processus.

Particulièrement, les procédures d'approvisionnement doivent être souples sans que leur efficacité soit entamée pour permettre à l'HOGGY d'améliorer ses prestations de soins.

Nous avons abouti à des conclusions qui présentent aujourd'hui un intérêt certain pour l'HOGGY, car elles contribueront à l'amélioration des procédures, et nos recommandations permettront une mise en place efficace des nouvelles procédures.

Notre étude nous a permis d'appréhender la réalité du terrain, et de faire l'apprentissage du métier d'auditeur. Mais une chose est de mettre en place de bonnes procédures et une autre est de les appliquer strictement.

Alors quel usage fera-t-on du manuel des procédures ? La réforme hospitalière en profitera-t-elle ?

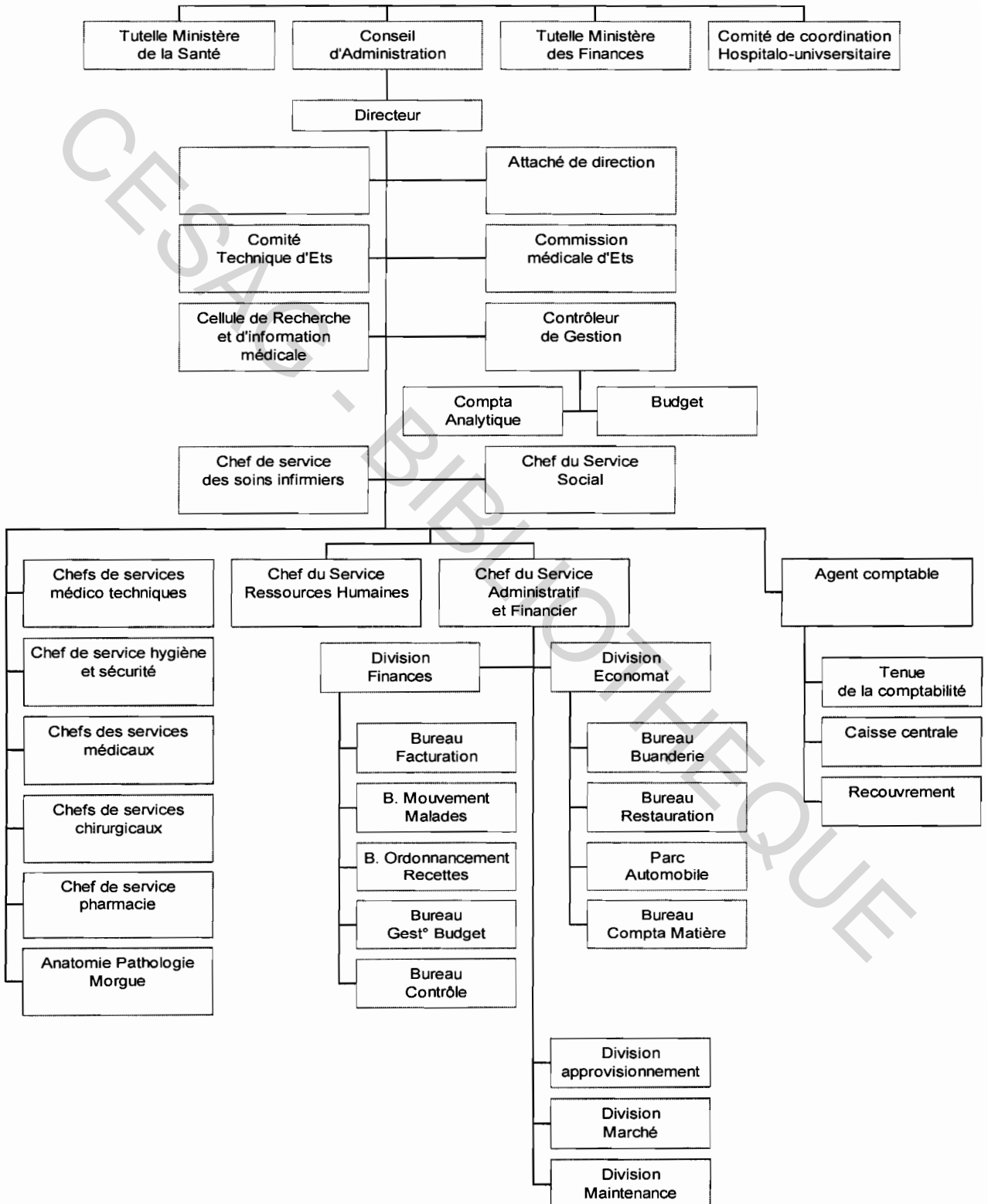
CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

ANNEXE 1

Organigramme non validé des établissements publics de santé hospitalier

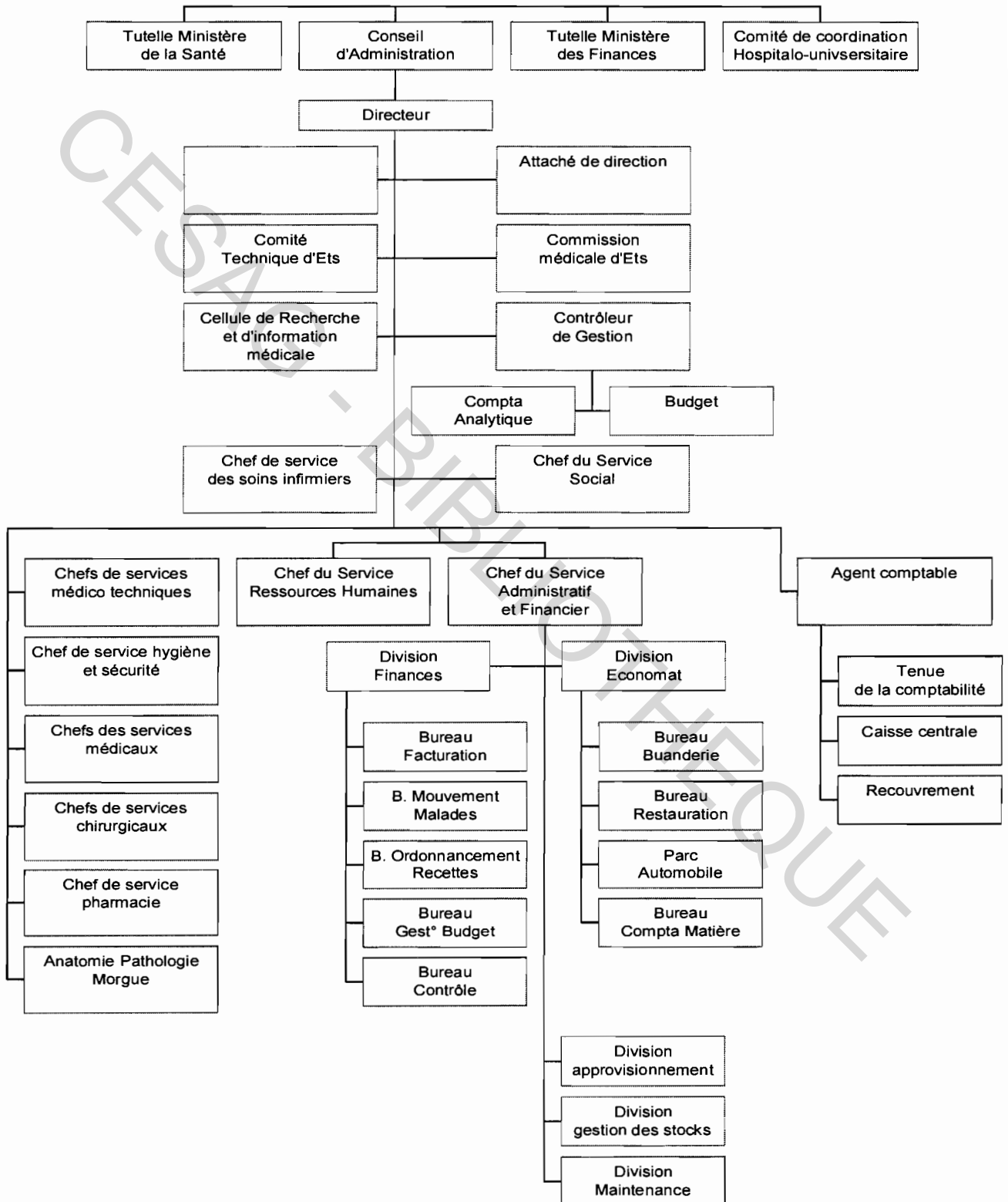
Etablissement Public de Santé Hospitalier du niveau national



ANNEXE 2

Organigramme proposé des établissements publics de santé hospitalier

Etablissement Public de Santé Hospitalier du niveau national



ANNEXE 3

Questionnaires

I - Questionnaire descriptif

Les achats font-ils référence à des prévisions budgétaires rigoureusement suivies?

Quelles sont les méthodes d'achat les plus couramment utilisées?

Quelles sont les différentes étapes du processus d'achat sur commande?

Quelles sont les différentes étapes du processus d'achat dans le cadre des marchés?

Quelles sont les tâches accomplies à chaque étape ?

Quels sont les différents documents établis par l'hôpital lors de ces différentes opérations de ces processus d'achat?

Ces documents sont-ils systématiquement pré numérotés ?

Comment et par qui est établi ou confectionné :

- une expression de besoin?
- le bon de commande pour les achats sur commande?
- le cahier de charges pour les appels d'offres?

Par qui et sous quelles formes sont données les autorisations d'accomplir ces tâches ?

Comment sélectionne -t- on les fournisseurs? Existe -t- il un fichier des fournisseurs ? Est-il régulièrement mis à jour ?

Comment et par qui sont gérées les commandes ?

Comment et par qui sont reçus les articles commandés ?

Comment sont faites les entrées et les sorties de stocks des articles ?

Comment et par qui sont perçues les factures fournisseurs ?

Quels traitements subissent ces factures ?

Comment et par qui se fait la comptabilisation de la facture ?

Comment, par qui, et dans quelles conditions se fait le règlement de la facture ?

Comment se fait la comptabilisation du règlement ?

Comment et par qui sont gérés les litiges ?

Comment et par qui sont traités les avoirs et les factures d'avoir ?

Sous quelle forme est assuré le contrôle de l'exécution de chacune de ces tâches ?

II - Questionnaire par objectifs

1- Commande

Qu'est-ce qui assure que toutes les commandes :

- ne peuvent pas être passées sans que référence ne soit faite au budget des achats ?
- offrent des garanties suffisantes quant :
 - au choix des fournisseurs,
 - aux prix,
 - aux conditions de règlement ?

2- Réception

Qu'est-ce qui assure que :

- toutes les réceptions correspondent à des marchandises commandées?
- toutes les réceptions sont conformes aux commandes quant :
 - aux quantités ?
 - à la qualité ?
 - à la date de livraison ?
- toutes les réceptions sont enregistrées et connues des autres services intéressés?
- toutes les anomalies sont traitées?

3 - Enregistrement comptable

Qu'est-ce qui assure :

- qu'il est gardé une trace de la réception des factures?
- que toutes les factures reçues se rapportent à des marchandises ou des services effectivement reçus.

- que toutes les factures sont conformes à la commande quant :
 - aux prix ?
 - aux conditions de règlement ?

- que toutes les factures sont comptabilisées?
- que toutes les factures sont contrôlés arithmétiquement?
- que la comptabilisation des factures est rapide?
- qu'une double comptabilisation des factures est impossible?
- que le service comptable a connaissance des marchandises ou services reçus dont les factures ne sont pas encore parvenues?
- que toutes les anomalies concernant le contrôle des factures sont traitées?

4.- Paiement des factures

Qu'est-ce qui assure :

- que tout paiement est justifié par une facture acceptée?
- que "le bon à payer" est donné par des personnes ayant autorité pour cela?
- qu'un double paiement des factures est impossible?
- que les comptes et les avoirs sont déduits des paiements?

5 - Avoirs

Qu'est-ce qui assure :

- que tous les retours de marchandises sont enregistrés et qu'ils sont connus des autres services intéressés ?
- que tout retour ou litige donne lieu à l'émission d'un avoir ?
- qu'il est gardé trace de la réception des avoirs ?
- que tous les avoirs sont corrects quant :
 - aux quantités retournées ou litigieuses ?
 - aux prix mentionnés sur les factures initiales ?

- que la comptabilisation des avoirs est rapide?

- qu'une double comptabilisation des avoirs est impossible?
- que le service comptable a connaissance des avoirs ou litiges pour lesquels les avoirs ne sont pas encore parvenus?
- que toutes les anomalies sont traitées?

6 - Comptes fournisseurs

Qu'est-ce qui assure :

- que tous les comptes fournisseurs sont analysés régulièrement ?
- que toutes les anomalies sont traitées
- que la cohérence entre la balance des comptes fournisseurs individuels avec le collectif est établie ?

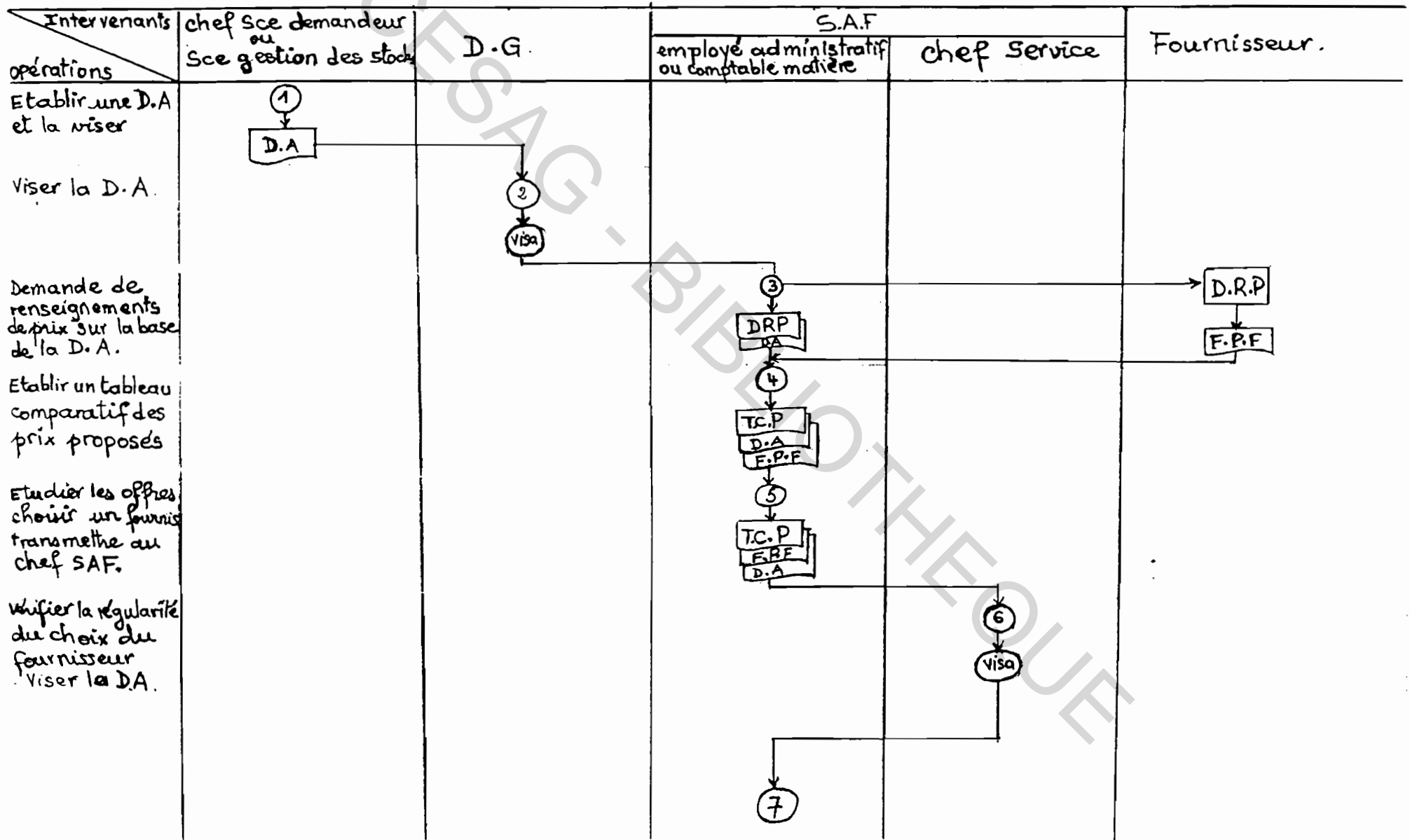
Remarque: les questionnaires sont une compilation de questions tirées du guide ATH,audit financier- les outils de l'audit: guides, questionnaires et feuilles de travail, Ed. CLET, 1991 ; et d'un document sur la formation en audit interne d'une société de la place.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

FLOW - CHART DES PROCEDURES D'ACHAT DE BIEN SUR COMMANDE DE L'HOGGY

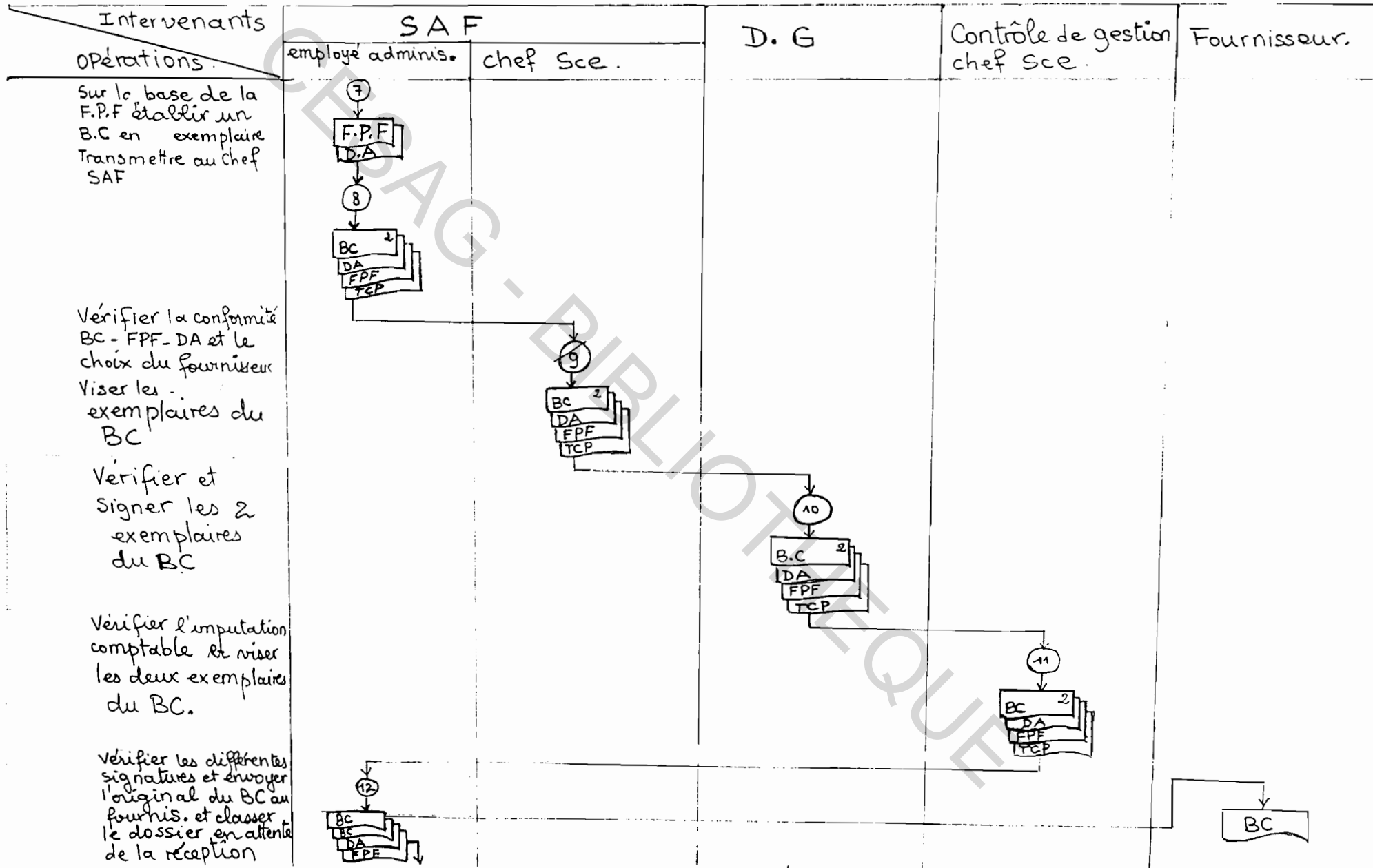
HOGGY

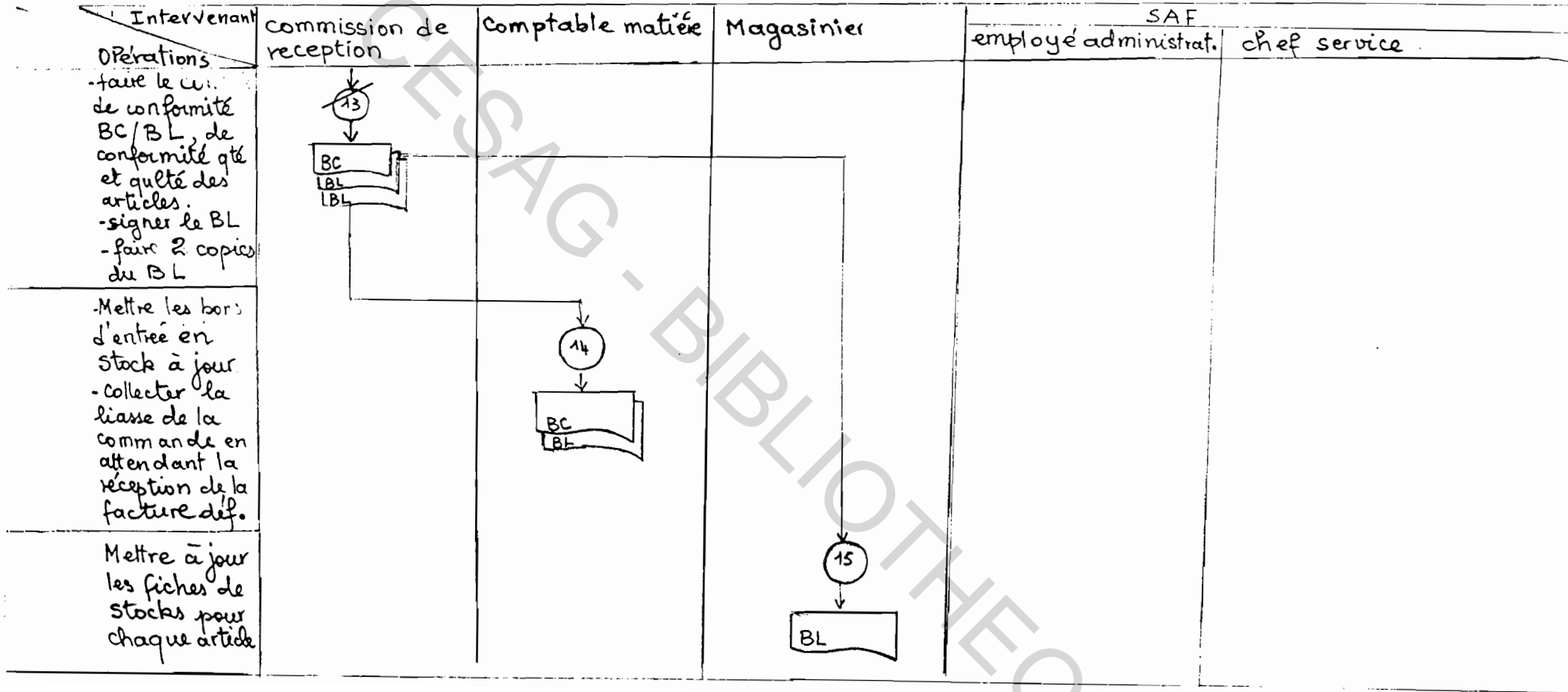
Procédures : Achat de bien et service sur commande
 S/Procédures : Préparation de la commande

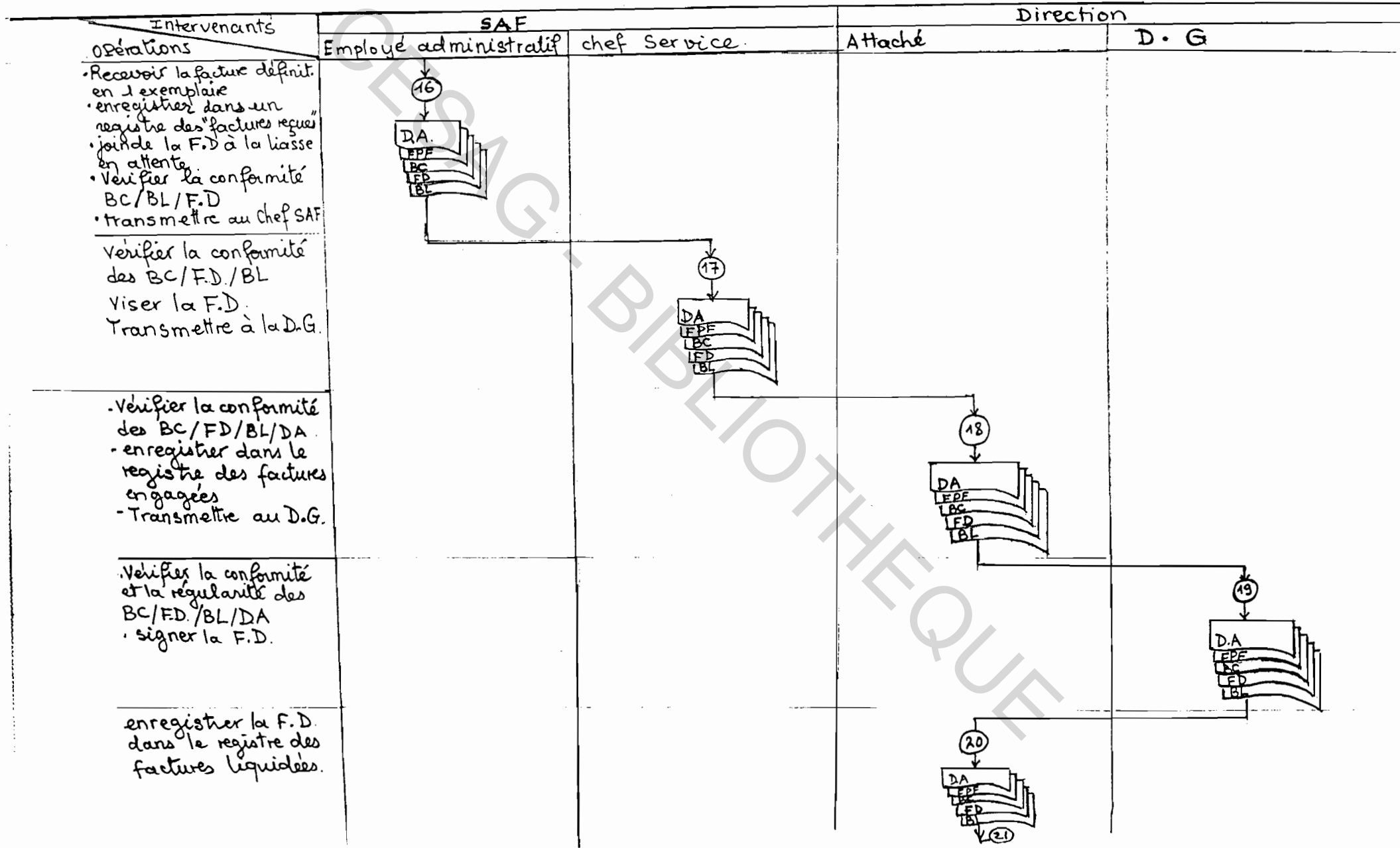


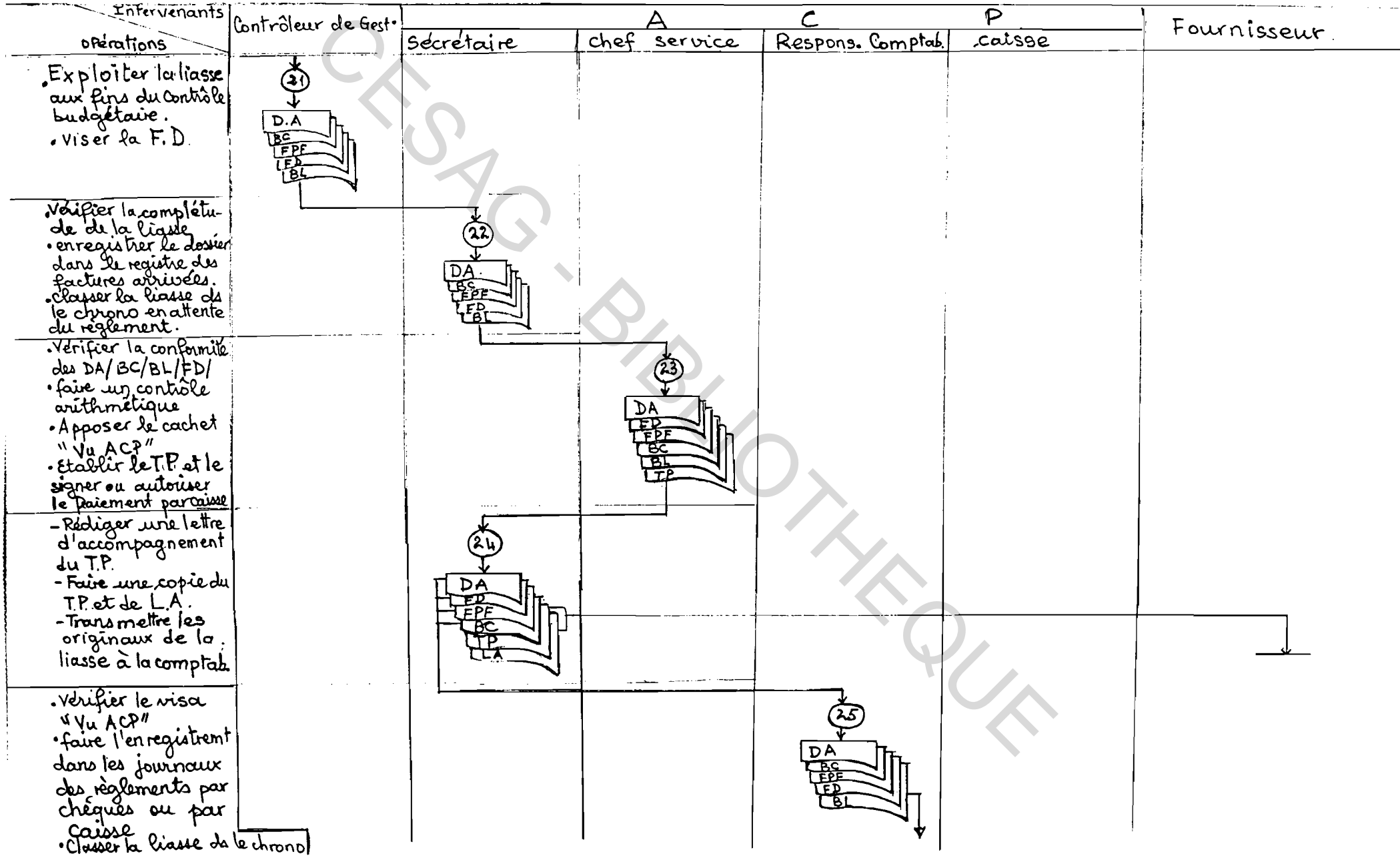
Procédures : Achat de biens et services sur commande
 S/Procédures: Passation de la commande

HOGGY





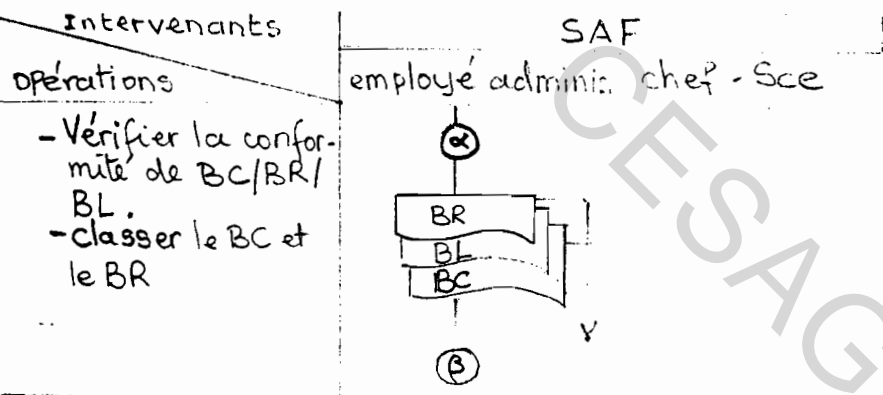




CESAG - BIBLIOTHEQUE


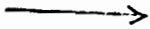

FLOW - CHART DES PROCEDURES D'ACHAT DE BIEN SUR COMMANDE PROPOSEES

Procédures d'achat de bien sur commande proposées (suite)



lorsque la facture sera reçue, le SAF reconstituera la liasse facture/BL/D.A/FPF et la transmettra à l'Agence Comptable Particulière.

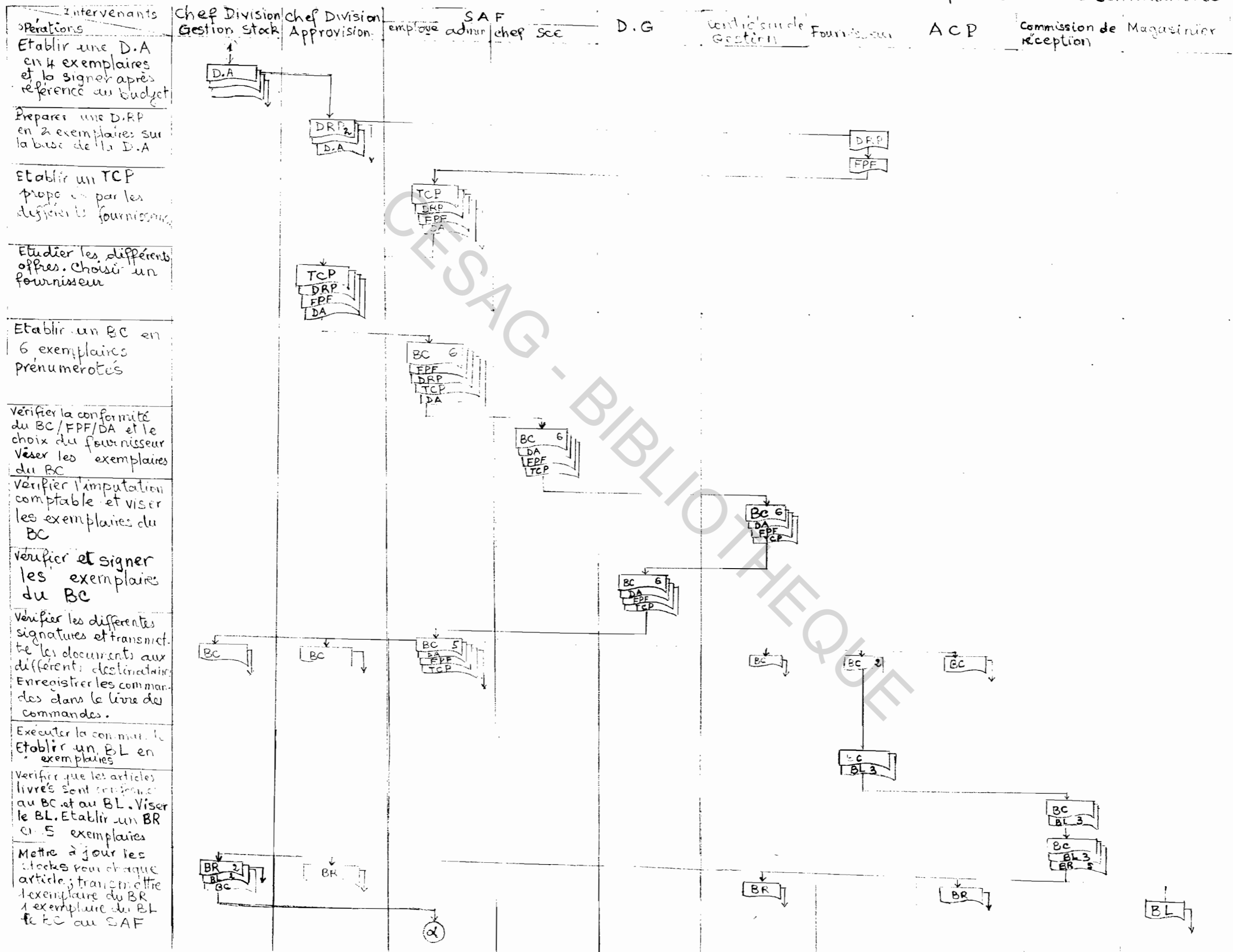
Legende

-  Document en 4 exemplaires
-  Transfert de document
-  Classement

HOGGY

Procédures d'achat de bien sur commande, proposées.

S/Procédures: Préparation, passation de la commande et réception des biens commandés



BIBLIOGRAPHIE

CFEAG - BIBLIOTHEQUE

I - Ouvrages

1. *P. Mykita, J. Tuszynsk* : Comptabilité analytique 2 – Collection comptabilité et gestion – Foucher 1996
2. *Jacques Renard* : Théorie et pratique de l'audit interne ; les éditions d'organisation – 1998
3. Olivier Lemant et al : La conduite d'une mission d'audit interne. Edition Dunod 1991
4. *BouvierChristian* : Audit des achats – Les Editions d'organisation
5. ONEEAS : Manuel des normes d'audit – Dakar 1988
6. *Claude Alazard – Sabine Sépari* « DECF Contrôle de gestion – Manuel et Application » 4^{ème} Edition – Dunod
7. *G. Sauvageot* « Le précis de comptabilité » Repères pratiques - Nathan 1992
8. *Mamadou Barry* : Audit et contrôle interne : Procédures opérationnelles, comptables et de contrôle interne à mettre en place dans les entreprises des secteurs public, parapublic et privé – Dakar Sénégal
9. ATH-CCAS-GCC Fudilor « Les outils de l'audit : guides, questionnaires et feuilles de travail » Editions Clet Dunod 1991
10. « Atelier sur les systèmes d'information d'analyse de gestion et d'évaluation des hôpitaux en Afrique » Rencontres hospitalières de Dakar – 27 au 30 mai 1997
11. *J. Meyer* « Gestion budgétaire » Dunod Paris 1966
12. *Gérard Lelarge* « Organisation et gestion des entreprises » 2^{ème} Edition Clet Oct.1997
13. *Robert Brien – Jean Senécal* « Contrôle interne et vérifications » 2^{ème} édition – Décembre 1984 – Editions Préfontaine
14. Norme pour la pratique professionnelle de l'audit interne – IFACI – Institut de l'Audit Interne

15. *Jacques Bénichou* « Systèmes d'approvisionnement et gestion des stocks – questions, exercices et cas corrigés » les éditions d'organisation 1991
16. *J.P. Beaulieu – A. Séguy* : « Stocks » Vuibert gestion – 1985
17. *Danièle Batude* « L'audit comptable et financier » Nathan Université 1997
18. Direction des établissements de santé, Brochure sur la réforme hospitalière, 1999

II - Mémoires

1. *Assane Rabiadou Arziba* « Evaluation du Contrôle interne dans une mission d'audit d'un projet de développement : cas de l'ANPIP » CESAG – Dakar 1999
2. *Ndèye Mayè Thioye* « Le manuel des procédures comptables : démarche d'élaboration et utilisation dans l'appréciation du contrôle interne. Application au cycle trésorerie des ICS » CESAG – Dakar 1998
3. *Koffi Agbékponou Aglah* « Procédures et contrôle de la gestion de stocks dans les officines privées du Sénégal » CESAG – Dakar 1997
4. *Frédéric Johnson Akutéy* « Développement des règles de gestion dans une institution financière : cas de la SIF » CESAG – Dakar Février 1999
5. *Fatoumata Timbo* « Audit des procédures d'approvisionnement : cas de la société nationale du Port Autonome de Dakar » CESAG – Dakar Janvier 2000
6. *Michel Ewolo* « Audit organisationnel des procédures d'approvisionnement dans une structure hospitalière » CESAG – Dakar 1995

III - Documents

1. « Introduction à la Gestion des approvisionnements » codex de Monsieur Traoré Ahmadou, Professeur au CESAG
2. Cours de contrôle de gestion de Monsieur Yazi Moussa, Professeur au CESAG
3. Cours sur l'audit des approvisionnements de Monsieur Jean-Baptiste Diène, Auditeur Interne ICS
4. Cours sur l'audit de la gestion des stocks de Monsieur Jean-Baptiste Diène ICS
- 15 Cours sur la méthodologie de l'audit, CESAG, 1999 Mr Diallo Falilou
1
- 6 « Rapport d'audit des systèmes comptables de l'HOGGY » Projet Hôpital CESAG – Dakar
Novembre 1998
- 7 « Analyse du système d'information hospitalier de l'HOGGY » Projet Hôpital
- 8 Cours sur la méthodologie de l'audit de Mr Diallo Falilou, CESAG DAKAR 1999

CESAG - BIBLIOTHEQUE