



**CENTRE AFRICAIN
D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION**



**DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES
EN AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE**

***MEMOIRE DE FIN
D'ETUDES***

11^{eme} Promotion

l'hème



**AUDIT DES ACHATS ET DES VENTES DES
HYDROCARBURES : CAS DE LA SOCIETE
AFRICAINNE DE RAFFINAGE**

Présenté par:

**Monsieur Mame
Amadou SAMBA**



SUPERVISION :

**Monsieur Amadou Coly DIOP
Chef du Département d'Audit
Interne et de Contrôle de Gestion
de la S. A. R**

M0136AUDIT01

2



JUILLET 2001

DEDICACES

Je dédie ce travail à :

- Ma mère qui s'est sacrifiée pour nous apporter toute l'affection et le soutien nécessaires dont nous avons besoin après la disparition soudaine de notre mémorable Papa, il y a plus 25 ans.
- Mon épouse qui se prive de tout pourvu que je sois heureux.
- Mon fils , petit bonhomme, haut comme deux pommes, qui ne voit son copain de Papa qu'à des intervalles brefs.
- Mes frères et sœurs du soutien fraternel et réciproque que nous ne cessons de faire preuve, suivant l'exemple que nous a laissé notre illustre Papa.
- A tous ceux qui m'ont aimé, soutenu, accompagné et protégé de leur attention bienveillante, amicale, fraternelle et affectueuse, pour tout dire, de personnes qui constituent, pour moi, un repère, un symbole ou une idole.

REMERCIEMENTS

- A Monsieur Mamadou DIOP, Député – Maire de la Ville de DAKAR qui nous a octroyé les moyens de cette formation ;
- A Madame Aïssatou GUEYE SY, Ex - Directeur Administratif et Financier de la Ville de DAKAR, Secrétaire Général Adjoint de ladite Institution, pour son soutien constant ;
- A Monsieur Moussa YAZI Professeur Directeur Adjoint de l'Institut Supérieur de la Comptabilité et Professeur, pour sa parfaite disponibilité, son admirable état d'esprit, sa franche et fraternelle collaboration dont il a fait montre durant tout le temps de notre formation ;
- A Monsieur Kamara TOURE, Directeur Général de la S.A.R de m'avoir permis de faire un stage dans de bonnes conditions ;
- A Messieurs Amadou Coly DIOP, Chef du Département Audit et Contrôle de Gestion à la S.A.R, et Opa DIALLO, son assistant de leur disponibilité, leur compréhension et leur soutien déterminant ;
- A tout le Personnel de la S.A.R pour leur excellente collaboration, directe ou indirecte ;
- A tout le Personnel du Building Communal, particulièrement mes collaborateurs de la Division du Contentieux et des Affaires Juridiques (D.C.A.J.) : Madame DIOP

Madiaty YAFFA, Messieurs Mohamed TOURE et Aba Saer DIENG qui ont vaillamment assuré l'intérim durant cette longue absence ;

- A tout le Personnel du C.E.S.A.G ;
- A tout le Corps Professoral de l'Institut Supérieur de Comptabilité auquel je dois cette formation de qualité ;
- A ma très chère Famille pour la patience qu'elle a endurée durant ce long moment de quête de savoir ;
- Enfin, à tous mes Amis et Collègues de promotion pour leur fraternelle collaboration au cours de notre formation, et à qui je souhaite un franc succès et une belle carrière dans la profession d'auditeur ou de gestionnaire.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

BC : Bon de commande

BL : Bon de livraison

BR : Bon de réception

CAF : Coût assurance et fret (à la charge de l'exportateur)

CNCC : Compagnie nationale de commissariat aux comptes

CSOEC : Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables (France)

DA : Demande d'achat

DG : Direction Générale

FOB : Free On Board ou FAB (Franco A Bord), abréviation utilisée dans les contrats de commerce maritime international et stipulant que dans les contrats FOB ou FAB, la responsabilité de l'exportateur s'étend jusqu'au moment où la marchandise est embarquée.

IIA : Institute of Internal Auditors

PCA : Président Directeur Général

PME : Petite et Moyenne Entreprise

RFAI : Revue française de l'audit interne

RFC : Revue française de comptabilité

SAR : Société Africaine de Raffinage

Service RD : Service Ressources et Débouchés

SIR : Société Ivoirienne de Raffinage

SPP : Société des Professionnels du Pétrole

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

TVA : Taxe à Valeur Ajoutée

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

USD : Dollar Américain

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

<i>Numéros</i>	<i>Intitulés</i>	<i>Pages</i>
1	Exemplaire de grille d'analyse des tâches	33
2	Caractéristiques de l'échantillon des 10 BL	106
3	Grille d'analyse des tâches dans le cycle des achats des hydrocarbures à la S.A.R	128
4	Grille d'analyse des tâches dans le cycle des ventes des hydrocarbures à la S.A.R	131
5	Identification des forces et des faiblesses dans le cycle des achats des hydrocarbures à la S.A.R	133
6	Identification des forces et des faiblesses dans le cycle des ventes des hydrocarbures à la S.A.R	135

LISTE DES FIGURES

<i>Numéros</i>	<i>Intitulés</i>	<i>Pages</i>
1	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP)	29
2	Plan d'action des recommandations	40
3	Démarche et méthodologie d'une mission d'audit interne	43
4	Modèle de procédure des achats	50
5	Modèle de procédure des ventes	70
6	Organigramme de la Direction Financière	88
7	Organigramme de la Direction Commerciale	89
8	Organigramme général de la S.A.R	90
9	Procédure des achats des hydrocarbures à la S.A.R	121
10	Procédure des ventes des hydrocarbures à la S.A.R	125
11	Proposition d'organigramme	147

LISTE DES ANNEXES

<i>Numéros par ordre de classement</i>	<i>Intitulés</i>
1	Historique de la S.A.R
2	Schéma de répartition du capital de la S.A.R
3	Facture commerciale relative à l'achat de la cargaison
4	Bordereau de confirmation de règlement
5	Bordereau de livraison
6	Facture commerciale relative à la vente
7	Questionnaire de contrôle interne relatif au cycle des achats des hydrocarbures à la S.A.R
8	Questionnaire de contrôle interne relatif au cycle des ventes des hydrocarbures à la S.A.R

TABLE DES MATIERES

Dédicace	i
Remerciements.....	ii
Liste des abréviations et sigles	iv
Liste des tableaux.....	vi
Liste des figures.....	vii
Liste des annexes.....	viii
Table des matières.....	ix
Introduction générale.....	1
Problématique.....	4
• Objet de l'étude.....	6
• Méthodologie adoptée.....	7
• Pertinence de l'étude.....	7
• Limites de l'étude.....	8
• Plan de l'étude.....	8
PARTIE I CADRE THEORIQUE.....	9
Introduction.....	10
Chapitre1 Notions fondamentales d'audit et de contrôle interne.....	12
Section I Définition et principe de base de l'audit interne	12
I. Définition de l'audit interne et du contrôle interne.....	13
II. Imbrication du contrôle interne dans l'activité d'audit interne	15
III. Principes généraux du contrôle interne.....	17
IV Les objectifs du contrôle interne.....	20
V Obstacles et limites du contrôle interne.....	22
Section II Démarche de l'auditeur dans son évaluation du contrôle interne.....	24
I. Eléments d'évaluation du contrôle interne.....	24

II. Les moyens et outils d'évaluation du contrôle interne.....	25
II-1 Les moyens.....	26
II – 2 Les outils.....	30
III . Méthodologie de l'audit interne.....	34
IV. Achèvement d'une mission d'audit.....	39
Conclusion.....	42
Chapitre 2 Objectifs et démarche de l'audit des achats.....	44
Section 1 Objectifs visés par l'audit des achats.....	44
I. Organisation des achats.....	45
II. Les objectifs principaux de l'audit des achats.....	46
Section II Schéma et démarches de l'audit des achats.....	49
I. Procédure des achats.....	50
II. Démarche de l'audit des achats.....	52
Section III Aspects comptables du cycle des achats.....	57
I. Achats à crédit.....	57
II. Marchandises, matières, prestations de services reçues, mais non encore facturées.....	58
III. Marchandises, matières, PS facturées non encore reçues.....	58
IV. Achats au comptant.....	60
V. Les importations.....	60
VI. Les réductions sur achats.....	61
VII. Arrhes, avances et acomptes versés ou retenue de garantie accordées à l'entreprise.....	63
VIII. Avoirs fournisseurs.....	63
IX. Emballages consignés reçus.....	63
X. Prestations de services habituelles.....	64
Conclusion.....	65
Chapitre 3 Objectifs et démarches de l'audit des ventes.....	66
Section 1 Les objectifs visés.....	66
I Organisation des ventes.....	66
II. Les objectifs principaux de l'audit des ventes.....	67
Section II Schéma et démarche de l'audit des ventes	69
I. Procédure des ventes.....	70

II. Démarche de l'audit des ventes.....	72
Section III Aspects comptables du cycle des ventes.....	76
I.Le traitement de la TVA.....	76
II Rabais, Remises, Ristournes et Escomptes.....	76
III Avances et acomptes reçus sur commandes en cours.....	77
IV Produits accessoires.....	77
V Prestations de services.....	77
VI Les emballages.....	77
VII Provisions pour risques et charges liés aux ventes.....	80
Conclusion.....	81
Conclusion de la première partie	82
PARTIE II CADRE PRATIQUE.....	83
Introduction.....	84
Chapitre 1 Présentation générale et approche méthodologique de l'étude.....	85
Section I Présentation générale de la S.A.R.....	85
I Localisation	85
II Historique.....	85
III Aspects juridiques.....	85
IV Régime fiscal.....	86
V Organisation interne.....	86
Section II Approche méthodologique de l'étude.....	91
I Organisation de la recherche.....	91
II Collecte et analyse des données.....	92
II-1 Choix de la méthode de collecte.....	92
II-2 Traitement et analyse des données.....	94
Chapitre 2 Diagnostic du système de contrôle interne des cycles achats et ventes.....	95
Section I Prise de connaissance des documents existants.....	95
I Le cycle des achats.....	95
I-1 Gestion des commandes et sélection des fournisseurs.....	96
I – 2 Affrètement du navire.....	97
I – 3 Les opérations de déchargement.....	98

I – 4 Evaluation et comptabilisation de la cargaison.....	99
I –5 Règlement des factures.....	100
II. Le cycle des ventes.....	101
II – 1 Programmation des ventes.....	101
II – 3 Facturation des ventes.....	102
III. Examen de la structure.....	104
Section II Analyse de l'existant et identification des anomalies.....	105
I . Principaux outils de détection des anomalies utilisées.....	105
I – 1 Choix de l'échantillonnage.....	105
I-1-1 Sur les achats.....	105
I-1-1 Sur les ventes.....	106
I – 2 Interviews et questionnaires.....	107
I-2-2 Pour le cycle des ventes.....	111
I – 3 Les schémas de procédures ou diagrammes de circulation.....	115
I-3-1 Pour le cycle des achats.....	115
I-3-2 Pour le cycle des ventes.....	123
I – 4 Grille d'analyse du circuit des achats et des ventes.....	127
I-4-1 Pour le cycle des achats.....	128
I-4-2 Pour le cycle des ventes.....	131
II. Identification des anomalies et analyse de leurs incidences.....	132
II-1 Pour le cycle des achats.....	133
II-2 Pour le cycle des ventes.....	135
Conclusion.....	140
Chapitre 3 : Recommandations et perspectives de mise en œuvre.....	141
I. Place de l'audit dans la société.....	141
II. Pour le cycle des achats.....	142
III. Pour le cycle des ventes.....	145
IV Perspectives de mise en œuvre des recommandations.....	148
Conclusion partielle.....	151
Conclusion générale.....	152
Annexes.....	152

Bibliographie.....153

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Depuis l'avènement de la mondialisation, les barrières protectionnistes ont succombé face à la concurrence internationale. La libéralisation des économies, jadis apanage des occidentaux, est aujourd'hui largement appliquée dans les pays en développement.

En effet, ces Etats ont besoin de capitaux énormes pour créer ou renouveler leurs industries et profiter des outils et installations modernes, gages de puissance et de compétitivité. Devant les injonctions des bailleurs de fonds et leurs refus d'octroyer des prêts ou aides, les pays en développement n'ont qu'une alternative, procéder à l'ouverture de leurs économies.

Le Sénégal n'a pas échappé à ce mouvement. Il a libéralisé, le 14 Avril 1998, la filière énergétique et la mesure est entrée en vigueur le 10 Mai 1998.

En effet, le Sénégal, avec des potentialités énergétiques et minières limitées, à l'instar des autres Etats de la sous région, est victime de la conjonction négative de la flambée des cours mondiaux du pétrole et de la hausse continue du dollar. Par conséquent, l'approvisionnement en produits pétroliers ne doit souffrir d'aucune anomalie ou défaillance tendant à accroître son coût déjà faramineux, et, d'autre part, la vente de ces produits après transformation doit permettre à la S.A.R de réaliser d'importants bénéfices eu égard sa position dominante actuelle sur le marché.

Le secteur des hydrocarbures est un domaine d'activité stratégique et rigoureux ; tout manquement à la législation en vigueur entraînerait de lourdes pénalités de la part des structures étatiques (douane, les impôts et domaines). Il en sera ainsi pour les achats ou ventes non déclarées en douane, les livraisons n'ayant pas respectées la réglementation maritime, le non respect des normes de sécurité....

En outre, à l'heure de la constitution de grands espaces économiques et de la libéralisation des secteurs jadis protégés, comme en l'espèce les hydrocarbures, il s'avère pertinent d'explorer ce pan important et stratégique de l'économie nationale, objet de toutes les convoitises, afin de contribuer à l'amélioration des canaux d'approvisionnement et à la performance des procédures de distribution.

En effet, des audits périodiques de ce cycle important permettraient d'améliorer les performances économiques de la S.A.R, de sécuriser ses importantes installations industrielles, de fiabiliser les informations financières, de respecter les instructions données par la Direction et, enfin, de pérenniser son exploitation.

En outre, il est plus pertinent, pour la S.A.R, et pour nous même, de faire un diagnostic du cycle achats – ventes de pétrole brut et des produits finis, que d’auditer le cycle traditionnel des achats de matériel, mobilier et fournitures de bureau. En effet, cette fonction, si elle est performante, permettra des rentrées énormes de masses monétaires et d’entretenir, par conséquent, un secteur stratégique, tant sur le plan national que sous régional.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PROBLEMATIQUE

La survie de la S.A.R, qui avait jusque là, depuis sa création en 1961, le monopole des activités d'une part, d'importation de pétrole brut et de produits finis ainsi que de raffinerie, et d'autre part, de commercialisation des produits finis, s'en trouve sérieusement menacée.

Pendant plus de 30 ans, la S.A.R n'a pas senti l'obligation d'améliorer ses performances. L'Etat, vu l'importance des produits fabriqués par la S.A.R (butane, essence, supercarburant, pétrole lampant, carburacteur, gasoil, fuel – oil) et la place qu'elle occupe dans l'économie nationale (2^e industrie par son chiffre d'affaires, plus de 135 milliards Francs CFA en 1999) a jugé nécessaire de faire accompagner la libéralisation de ce secteur stratégique par des conditionnalités protectrices pour la S.A.R :

- D'abord, pendant une phase intérimaire, l'Etat autorise la S.A.R à prélever un droit de porte dégressif à hauteur de 20 %, puis 12, 8, 5 et 0 % respectivement sur les prix de vente. Ces augmentations sont autorisées seulement sur les ventes issues de la production.
- Ensuite, par une surtaxe à l'importation de 20 % de la valeur CAF sur les produits finis, l'Etat pénaliserait tout concurrent ou importateur de pétrole brut ou produits finis durant une période de 4 ans.

Cette double protection permet de limiter les marges des importateurs et surtout de rendre leurs produits moins compétitifs que ceux de la S.A.R.

Cependant, ces mesures temporaires de protection ne sauraient longtemps mettre la S.A.R à l'abri des dures réalités de la concurrence. Celle – ci doit énergiquement faire face à de nombreux défis parmi lesquels, on peut relever :

- la recherche de la compétitivité tant locale qu'à l'exportation ;
- l'adjudication d'une bonne part de marchés dans l'espace U.E.M.O.A, au delà des marchés malien, gambien et bissau - guinéen ;
- la certification aux normes ISO en cours, label de qualité exigé par la mondialisation pour obtenir la satisfaction des clients et partant, accroître leur nombre.

Ce processus de la recherche de qualité va de l'approvisionnement en pétrole brut et produits finis à la commercialisation des produits finis en passant par la fabrication. Si la confiance sur les produits est établie à la S.A.R avec la certification ISO, le service achat –

vente doit entretenir cette bonne image de la société en s'approvisionnant mieux et au moindre coût et en écoulant, en retour, mieux les produits avec beaucoup de profit.

Pour relever ces importants défis et assurer sa survie, diverses solutions s'offrent à la S.A.R :

- La restructuration de la Direction commerciale avec un service dynamique et efficace de marketing, adoptant des méthodes modernes de travail adéquates au contexte actuel.
- La formation du personnel pour être techniquement opérationnel.
- La rigueur dans le système d'approvisionnement et de ventes afin de mieux acheter et de mieux vendre. Pour cela, il va falloir revoir toute la procédure de ce cycle (appel d'offre, sélection des fournisseurs, normes de qualité, délai de livraison, garanties offertes, proposition de prix, modalités de paiement, solvabilité, risques encourus....).
- L'augmentation de la capacité de production qui est aujourd'hui de 120 000 tonnes par an, de loin inférieure à celle de sa principale concurrente, la Société Ivoirienne de Raffinage (S.I.R). Ce redéploiement industriel permettrait, à la S.A.R, de faire des économies d'échelle, de maîtriser les coûts ou charge de fonctionnement.

Pour ce qui est de la restructuration du service commercial, la marge de manœuvre de la S.A.R est très limitée à cause de la convention la liant à l'Etat. En effet, la S.A.R a l'obligation de mettre à la disposition de chaque distributeur un stock minimal équivalant à 35 jours de consommation, même si la commande ne lui est pas envoyée. Tous les mercredi, une réunion de mise à niveau est obligatoirement tenue pour renflouer les stocks manquants. Donc le service marketing ne pourrait être prévu que pour les ventes à l'exportation, alors que la S.A.R a d'abord l'obligation de satisfaire le marché local, et, surtout, sa capacité de production est, aujourd'hui, limitée. L'Etat, en libéralisant le secteur des hydrocarbures, n'a pas encore dénoncé la convention afin d'éviter des perturbations dans leur distribution et, à notre avis, l'implantation d'autres raffineries, du fait de capitaux énormes qu'elle appellerait, ne se fera sans doute pas dans un avenir proche.

En ce qui concerne la capacité de production, une augmentation des rendements de production, avec comme conséquences, la réduction du volume des importations, notamment du gasoil, nécessiterait un investissement de plus de 40 milliards dont le financement est en cours d'acquisition. Mais la S.A.R pourrait – elle amortir cet investissement avec la

disparition imminente de la protection dégressive de l'Etat, combinée avec la suppression dans les mêmes délais de la surtaxe à l'importation ?

Concernant la politique de formation professionnelle, 4 à 6 % de la masse salariale y sont consacrés chaque année, ce qui est déjà mieux.

D'où le thème de notre mémoire « Audit du cycle des achats – ventes des hydrocarbures à la S.A.R ».

Il s'agira donc, d'auditer d'abord le cycle des dépenses – achats qui regroupe toutes les fonctions relatives aux achats, depuis la budgétisation des dépenses jusqu'au règlement des fournisseurs.

Mais, à la S.A.R, en raison de leurs degrés de responsabilité respectifs, deux services différents s'occupent des approvisionnements avec des domaines de compétences distincts :

a) Le service achats et approvisionnements, rattaché à la Direction Technique, assure l'approvisionnement régulier de la S.A.R en produits et matières de toutes sortes (pièces de rechange, produits chimiques, matériels de transport, matériel et fournitures de bureau.....), exceptés les produits pétroliers. Il s'occupe aussi des prestations de services. Cette fonction ne fait donc pas l'objet de notre étude.

b) Le service des Ressources et Débouchés (R D), rattaché à la Direction Commerciale, s'occupe, quant à lui, d'une part, de l'approvisionnement de la raffinerie en pétrole brut et produits finis, et d'autre part, de la commercialisation des produits finis. C'est donc cette fonction qui constitue l'objet de notre mémoire.

Il s'agira, ensuite, d'auditer le cycle des stocks ou valeur d'exploitation qui regroupe les fonctions relatives aux stocks et à la production, depuis la réception des produits jusqu'aux prises d'inventaires, valorisation et dépréciation des stocks.

Il s'agira, enfin, d'auditer le cycle des revenus qui regroupe les fonctions relatives aux ventes et autres créances, depuis la budgétisation des ventes et l'acceptation des clients jusqu'à l'encaissement des créances.

1) OBJECTIFS DE L'ETUDE

Les objectifs de notre étude sont :

- d'identifier les insuffisances dans les procédures opérationnelles et comptables qui entacheraient la fiabilité des informations financières ou entraîneraient des détournements, de pertes d'actifs ou des insuffisances qui pourraient compromettre la pérennité de l'exploitation.

- d'identifier les procédures – clés à mettre en place pour remédier à ces insuffisances et assurer raisonnablement, de ce fait, la sécurité des transactions, la fiabilité des états financiers, et partant, la pérennité même de cette importante industrie, tant sur le plan national qu'international. Il s'agit donc de démontrer la méthodologie à suivre et les outils à utiliser par l'auditeur interne pour réunir les conditions de succès lui permettant d'atteindre les objectifs visés.

En somme, d'évaluer le contrôle interne du cycle des achats – ventes des hydrocarbures de s'assurer de sa cohérence et de proposer éventuellement des recommandations pour mieux sécuriser l'entreprise, la rendre plus performante et, partant, plus compétitive.

2) METHODOLOGIE ADOPTEE

Pour nous permettre d'atteindre lesdits objectifs, nous avons adopté une méthodologie de travail consistant à :

- ◆ rappeler les fondements des concepts d'audit et de contrôle interne en général et l'audit opérationnel relatif aux achats et ventes en particulier afin de revenir spécifiquement à notre objet d'étude ;
- ◆ passer en revue une abondante littérature d'ouvrages généraux et spécialisés ;
- ◆ effectuer des entretiens avec les principaux responsables ayant en charge les cycles d'achats et de ventes des hydrocarbures ;
- ◆ effectuer des sondages, compte tenu de l'énormité des opérations en cause, afin réunir le maximum d'éléments fiables sur lesquels nous allons nous appesantir pour donner notre opinion ;
- ◆ et, enfin, examiner soigneusement les dossiers sélectionnés et analyser les informations recueillies pour nous assurer de la réalité de leur contenu.

3) PERTINENCE DE L'ETUDE

La présente étude est pertinente à plus d'un titre.

D'abord pour la S.A.R, elle permettra d'une part de revoir son système de contrôle interne relatif aux fonctions achats et ventes des hydrocarbures ; d'autre part, de mettre en place les recommandations y découlant et, enfin, de chercher à améliorer davantage ses outils de gestion en prélude à la compétition à venir.

Ensuite, ce travail est intéressant aussi pour le C.E.S.A.G en ce qu'il constitue un point de départ de recherches que les futures promotions pourront approfondir et enrichir.

Enfin, pour nous - même, cette étude est la première dans notre nouvelle profession que nous voulons traduire en une carrière prestigieuse. Elle nous permettra de tester nos connaissances, jusque là théoriques, des concepts d'audit et de contrôle interne, de découvrir l'ambiance et l'ampleur de travail dans un département d'audit d'une grande entreprise et, je l'espère bien, d'intégrer rapidement un service de ce genre afin d'y apporter notre savoir faire.

4) LIMITES DE L'ETUDE

Cependant, notre étude se limitera d'une part, à la procédure des achats de pétrole brut, et d'autre part, après transformation, à celle des ventes, uniquement sur le marché local, de produits pétroliers finis . De même, elle n'intègre pas les opérations de transit inhérentes à ces genres de transactions.

5) PLAN DE L'ETUDE

Ainsi, notre étude sera composée de deux parties, respectivement intitulées cadre théorique et cadre pratique.

Dans la première partie, consacrée à l'aspect théorique de l'étude, nous verrons :

- ▶ un chapitre introductif relatif à la notion fondamentale d'audit interne et de contrôle interne permettra de définir ce concept nouveau et de dresser ses différents contours ;
- ▶ un second et troisième chapitres sont respectivement consacrés aux objectifs et démarches de l'audit des achats et des ventes ;

Dans la seconde partie, nous verrons :

- ▶ dans un chapitre premier la présentation générale de la S.A.R et l'approche méthodologique de l'étude ;
- ▶ suivi d'un second chapitre sur l'analyse diagnostique détaillée du contrôle interne des fonctions achats et ventes ;
- ▶ et enfin, dans un troisième et dernier chapitre, les recommandations et les perspectives de leur mise en œuvre.

PARTIE I : CADRE THEORIQUE
OBJECTIFS ET DEMARCHES DE L'AUDIT DES
ACHATS ET DES VENTES

INTRODUCTION

Le contrôle interne est un système d'organisation. Le champ d'application du contrôle interne était toutefois limité au système d'organisation comptable et avait pour objectif d'éviter les fraudes et les erreurs volontaires. Le champ d'application est aujourd'hui étendu à l'ensemble des systèmes de l'entreprise et tend de plus en plus à se fondre dans le système qualité de l'entreprise ; dans cette perspective, l'objectif du contrôle interne comprend toujours celui de disposer d'un système d'organisation comptable qui évite les fraudes et les erreurs volontaires, mais il est, en outre, étendu à l'amélioration des performances.

En effet, pour être compétitif, pour respecter la contrainte budgétaire, les dirigeants doivent améliorer l'efficacité de l'entreprise, depuis les processus d'élaboration et de diffusion des orientations qui la gouvernent jusqu'aux processus de vérification du respect de ces orientations, entre lesquels s'intercalent les moyens mis en œuvre : les hommes, la répartition des tâches, le système d'information et les outils nécessaires à l'approvisionnement, à la production et à l'écoulement.

L'audit opérationnel a pour objectif, de passer en revue l'ensemble de ces rouages qui assurent le fonctionnement de l'entreprise, et s'appuie sur une méthodologie éprouvée. Il est un traitement curatif, le diagnostic réalisé à l'occasion de l'audit met en évidence les principaux dysfonctionnements du système de contrôle interne.

L'audit des achats et des ventes rentre bien dans cette catégorie d'audit en ce sens qu'il permet à l'entreprise de s'inscrire dans une dynamique permanente de progrès.

Avant d'étudier les objectifs et démarches de l'audit des achats et de l'audit des ventes respectivement dans les chapitres 2 et 3, il convient d'abord, dans un premier chapitre, de faire un rappel sur la notion fondamentale d'audit et de contrôle interne.

CHAPITRE 1 : NOTIONS FONDAMENTALES D'AUDIT ET DE CONTRÔLE INTERNE

Aujourd'hui, l'audit interne est arrivé à une phase d'évolution et de développement remarquables. En effet, beaucoup d'entreprise se sont dotées d'un service d'audit.

La tâche, désormais dévolue à l'audit interne est plus pragmatique que réelle : c'est une activité qui crée de la valeur ajoutée. Pour atteindre cet ambitieux objectif et montrer l'éminence de son rôle dans le dispositif managérial, l'auditeur interne ne doit minimiser, encore moins occulter aucune fonction dans l'entreprise.

La formation du profit résulte principalement de la bonne tenue des achats et des ventes, d'où d'ailleurs, le nom de sociétés commerciales arboré par bon nombre d'entité à l'orée du 3ème Millénaire.

En effet, l'entreprise est handicapée face à la concurrence exacerbée par une mondialisation dévorante si les fonctions d'achats et de ventes ne sont pas suffisamment performantes. Quels que soient donc les désagréments épidermiques d'un audit de ces fonctions dans une entreprise, l'acuité du problème est telle que « le jeu en vaut la chandelle », en raison des résultats importants qui peuvent en découler.

Par conséquent, en prélude de l'étude de ces fonctions, il convient de rappeler, pour une meilleure appréciation de la suite du mémoire :

- la définition et les principes de base du contrôle interne ;
- la démarche de l'auditeur dans son appréciation du contrôle interne ;
- la prise de connaissance détaillée du dispositif du contrôle interne ;
- et l'évaluation de l'existence du contrôle interne.

Section 1 : Définition et principes de base de l'audit interne

Selon Pierre SCHMIK, (RFAI, n° 150 : 14), « il est maintenant assez bien compris que l'Audit interne est une fonction, confiée à une personne ou à une équipe, en vue notamment de vérifier la fiabilité de certains processus, tandis que le Contrôle interne est un dispositif impliquant tous les acteurs d'une organisation ». Le Contrôle interne, système d'organisation dont l'objectif « comprend toujours celui d'éviter les fraudes et les erreurs volontaires et vise à l'amélioration des performances » (A.DAYAN, 1999 :10) est ainsi au service de l'Audit interne.

L'audit interne est ainsi la fonction chargée d'évaluer le niveau de contrôle interne de l'organisation. La base de l'audit interne est donc le contrôle interne.

I Définition de l'Audit interne et du Contrôle

Interne

I – 1 Définition de l'Audit interne

Selon J.RENARD (1998 : 63), « l'audit interne est une fonction d'investigation et d'appréciation du contrôle interne, exercée de façon périodique au sein de l'organisation pour aider les responsables de tous les niveaux à mieux maîtriser leurs activités ».

Cette définition rejoint celle avancée par l'I.I.A selon laquelle, l'audit interne est à l'intérieur d'une organisation une fonction indépendante d'évaluation périodique des opérations pour le compte de l'organisation.

L'audit interne est donc une fonction placée sous l'autorité et le contrôle de la direction générale et qui constitue un service fourni à tous les niveaux de la hiérarchie.

Ces définitions, malgré leur pertinence, sont restrictives. Elles maintiennent l'audit interne comme une simple fonction, à l'instar des autres fonctions dans l'entreprise.

L'Audit interne est donc une activité placée sous l'autorité et le contrôle de la direction générale et qui constitue un service fourni à tous les niveaux de la hiérarchie.

C'est pourquoi, dans sa quête perpétuelle de performance, une nouvelle définition de l'Audit interne, proposée par l'I.I.A (RFAI, n° 150 : 6) vient renforcer celle jusque là en vigueur. Selon l'I.I.A, « l'Audit interne est une activité, (et non plus une fonction), indépendante et objective qui donne à une organisation, une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Ainsi, l'audit interne est devenu une activité principale de l'entreprise ayant pour but :

- d'évaluer l'efficacité du contrôle interne ;
- d'apprécier l'adéquation des procédures ;
- de rechercher les malversations et leurs origines.

Cette nouvelle définition est l'œuvre de la profession d'audit elle – même, et reflète donc bien le dynamisme actuel et la démarche rigoureuse du métier d'audit interne.

Selon Jean CEDELLE (RFAI n° 149 : 13), la nouvelle définition de l'audit interne montre que « l'audit interne n'est pas une notion figée par une mission définie pour l'éternité, mais une matière bien vivante, affirmant ses valeurs, indépendante et néanmoins soucieuse d'être utile à ses clients, c'est à dire de leur apporter une prestation de valeur à un coût raisonnable ».

Ainsi, l'auditeur interne est toujours un salarié de l'entreprise auditée. Mais, à l'origine cantonné dans des missions liées à la bonne qualité de l'information financière, l'auditeur interne mène aujourd'hui, plus volontiers, des missions d'audit opérationnel qui consiste à suivre, à travers différents services, une procédure particulière, exemple : achats, ventes, trésorerie...en vue de l'augmentation de la performance et, partant, la création de la valeur ajoutée dans l'entreprise.

L'audit est donc une profession qui relève autant de l'art que de la technique, permettant la détection des points faibles du système, supposé cohérent, préalablement instauré dans l'entreprise. L'auditeur interne, pour constater le passé, accompagner les changements en cours, anticiper sur les risques futurs et susciter l'action, doit s'appesantir sur le contrôle interne.

En effet, selon Etienne BARBIER (1990 : 40), « l'audit interne est le messager du contrôle interne ».

I – 2 Définition du Contrôle interne

Selon Alain MIKOL (RFC n° 219 : 71) « le Contrôle interne est l'ensemble des procédures, des règles, des formalités et des contrôles qui assure à l'entreprise, la sauvegarde de son patrimoine et l'efficacité de la mise en œuvre de sa politique. Le Contrôle interne prend appui sur des principes généraux, recommandés par des organisations professionnelles reconnues, dont découlent ensuite des techniques particulières ».

Mais le contrôle interne, il est vrai, ne se réduit pas à un code et les auditeurs se défendent d'être des gendarmes ou des juges. Ils ont principalement un rôle préventif, mais aussi de détection..

Quant à l'Institut Canadien des Comptables Agréés, il définit dans le livre de BRIEN et SENECA (1994 : 36), le Contrôle interne comme « le plan d'organisation et toutes les méthodes et les mesures coordonnées, adoptées au sein d'une entreprise, pour protéger ses actifs, assurer l'exactitude et la fidélité des renseignements comptables afin d'encourager l'efficacité de l'exploitation et maintenir le respect des lignes de conduite établies ».

Cette définition a le mérite de souligner l'adaptation du contrôle interne au contexte et susciter l'adhésion à son application. En effet, un bon contrôle interne repose sur la confiance,

sans renoncer aux possibilités de contrôle à posteriori car, un contrôle n'est jamais totalement et définitivement parfait.

Dans la Nouvelle Pratique du Contrôle Interne, (1998 : 14), le Contrôle interne y est défini comme « 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 les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- conformité des lois et règlement en vigueur ».

En effet, un bon contrôle interne est une affaire de cohérence, il est de nature à la fois politique et organisationnelle. Il permet d'adopter des stratégies claires et pertinentes en vue d'améliorer la performance de l'entreprise.

Les dispositifs du Contrôle interne permettent aux dirigeants de maîtriser l'évolution rapide de l'environnement économique concurrentiel, des besoins et des priorités des clients et de procéder, à temps, aux adaptations nécessaires à la croissance de l'activité. Ils contribuent, par conséquent, à promouvoir l'efficacité, à protéger les actifs, à garantir la fiabilité des états financiers et la conformité des textes en vigueur.

Plus simplement, le Contrôle interne permet donc de répondre aux questions : « Qui fait quoi ?, à quel moment ? et dans quel but ? ». Les réponses vont figurer dans un manuel de contrôle interne ou manuel de procédures, régulièrement remis à jour par l'entreprise et dont l'existence est rendue obligatoire, notamment par les articles 1^{er} du décret comptable français du 29 novembre 1983 et 4 du Règlement relatif au droit comptable dans les Etats de l'UEMOA (Guide SYSCOA, plan comptable des entreprises, 1996 : 23).

Ainsi, il appartient à l'auditeur de relever les incohérences et les faiblesses. Ce n'est pas chose facile, car autant le contrôle interne permet d'afficher de grandes ambitions, autant l'audit interne se doit de rester modeste. Le rôle de l'audit interne se décline par rapport au contrôle interne.

II - L'imbrication du contrôle interne dans l'activité d'audit interne

Le champs d'intervention de l'audit interne doit comprendre l'examen et appréciation de la pertinence et de l'efficacité du système de contrôle interne, de l'organisation, et de la qualité de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées.

Les auditeurs internes procèdent à un examen direct du système de contrôle interne et recommandent des améliorations. Les normes émises par l'I.I.A précisent qu'un audit interne

doit comprendre l'examen et l'évaluation du caractère suffisant et de l'efficacité du système de contrôle de contrôle interne de l'entreprise ainsi qu'une évaluation qualitative des performances réalisées par les individus lors de l'exécution des tâches qui leurs sont confiées.

L'audit interne n'intervient donc qu'au second degré pour contrôler l'existence et l'efficacité des contrôles, le fonctionnement de l'organisation dont la responsabilité dépend en fait et exclusivement des responsables opérationnels eux – mêmes.

Les auditeurs internes ont, entre autres, pour missions, SOW et SOW (2000 : 9) :

- d'examiner la fiabilité et l'intégrité des informations financières et d'exploitation, ainsi que les moyens utilisés pour identifier, mesurer, classer et diffuser ces informations ;
- d'examiner le système mis en place afin de vérifier la conformité aux normes, plans, procédures, lois et réglementation susceptible d'avoir un impact significatif sur les activités ou le « reporting », et s'assurer que l'entreprise respecte les textes en vigueur ;
- d'examiner les moyens utilisés pour sauvegarder le patrimoine et s'assurer de l'existence dudit patrimoine ;
- d'examiner les activités ou programmes afin de s'assurer de l'adéquation des résultats atteints avec les objectifs fixés par l'entreprise et que ces activités ou programmes se déroulent conformément aux estimations.

En principe, la mission des auditeurs internes couvre toutes les activités de l'entreprise. Dans certaines sociétés, les auditeurs internes peuvent vérifier, périodiquement, la qualité de la production ou le respect des délais de livraison négociés avec les clients ou encore l'efficacité des structures mises en place. Dans d'autres sociétés, la mission des auditeurs internes est surtout axée sur le respect des obligations légales et sur les activités relatives aux informations financières.

Ainsi, le contrôle interne fait partie intégrante des activités de l'auditeur interne et constitue même, par le biais du manuel de procédures, s'il existe, son principal document de travail.

Etant l'ensemble des procédures, règles, formalités et contrôle qui assure à l'entreprise la sauvegarde de son patrimoine et l'efficacité de la mise en œuvre de sa politique, le contrôle interne prend appui sur des principes généraux recommandés par des organisations professionnelles reconnues.

III Principes généraux du contrôle interne

Le Contrôle interne repose sur un certain nombre de règles de conduite ou de préceptes dont le respect lui conférera une qualité satisfaisante.

Les principes sur lesquels s'appuie le Contrôle interne sont, selon R. OBERT (1995 : 43) : « l'organisation, l'intégration, la permanence, l'universalité, l'indépendance, l'information et l'harmonie ». A DAYAN (1999 : 904) y ajoute le principe de « compétence du personnel ».

III - 1 Principe d'organisation

Toute entreprise, quelles que soient sa taille et sa branche d'activité, doit être organisée rationnellement. Ses structures doivent être décrites dans un organigramme, ses procédures doivent être écrites et rassemblées dans un manuel. Plus l'entreprise est grande, plus l'existence d'un manuel écrit s'avère nécessaire. Il permet de définir les tâches, les responsabilités (d'encadrement en particulier), les pouvoirs (de signature par exemple), et de décrire les procédures de transmission de l'information. L'organigramme doit mettre en évidence les diverses tâches des services et des membres du personnel, indiquant ainsi la structure de l'entreprise avec, en exergue, les relations entre les différents services et les membres qui la composent.

L'organisation de l'entreprise pourrait être tacite et reposer sur la mémoire collective, mais l'absence de traces écrites, conservées et consultables (organigramme, manuel de procédures) ne profite sûrement pas à celle – ci.

L'organisation doit, par conséquent, être préalable, adaptée et adaptable, vérifiable et formalisée. En outre, elle doit comporter une séparation convenable des fonctions, principe qui ne se pose qu'à partir du moment où, l'entreprise ayant grandi, il existe des délégations de pouvoirs, notamment de signature. Dès lors, il est nécessaire de séparer les fonctions fondamentales suivantes et de les attribuer à des personnes ou hiérarchies différentes (Armand DAYAN, (1999 : 897) :

- fonction de décision (d'autorisation, d'approbation) ;
- fonction de protection et de conservation de valeur monétaire ;
- fonction de protection et de conservation de biens physiques ;
- fonction de contrôle ;
- fonction de comptabilisation.

III – 2 Principe d'intégration ou d'autocontrôle

Les procédures mises en place doivent permettre le fonctionnement d'un système d'autocontrôle mis en œuvre par des recoupements (exemple : concordance d'un compte collectif avec la somme des comptes individuels), des contrôles réciproques (exemple : total des relevés de chèques reçus et total des bordereaux de remises en chèques) ou des moyens techniques appropriés (exemple : traitements automatiques informatisés, clefs de contrôle).

Le recoupement consiste donc à comparer des informations qui doivent être semblables, mais figurant dans des documents distincts.

Les contrôles réciproques doivent émaner de travaux d'auteurs différents, même si les uns sont le prolongement des autres.

Pour un recoupement efficace des contrôles réciproques, les procédures doivent préciser des moyens techniques appropriés notamment :

- les modalités de circulation, de traitement et classement des informations ;
- les méthode d'enregistrement ;
- la périodicité des analyses et des synthèses d'ordre financier ou opérationnel qui en découlent ;
- les contrôles qui permettront d'éviter les déviations dues à la négligence .

Le manuel de procédures, regroupant l'ensemble de ces procédures, permet donc de faciliter la conservation et la consultation des procédures décrites par les personnes chargées de les appliquer ou d'en vérifier l'application.

III – 3 Principe de permanence

La mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation, le Contrôle interne, suppose une certaine pérennité des moyens techniques appropriés visant à éviter, corriger ou réduire, autant que faire se peut, l'intervention humaine et, par voie de conséquence, les erreurs, les négligences et les fraudes. Il est clair que cette pérennité repose nécessairement sur celle de l'exploitation.

De même, la permanence dans le respect des systèmes, par l'entreprise, est quasiment aussi importante pour l'auditeur interne que la permanence dans l'utilisation des méthodes comptables.

Toutefois, cette stabilité doit être corrigée par des adaptations nécessaires pour tenir compte des nouveautés et des changements de traitement sur certaines opérations du fait de l'évolution de l'environnement économique ou technique de l'entreprise, A. DAYAN (99 : 901).

III – 4 Principe d'universalité du contrôle

Ce principe signifie que le Contrôle interne concerne toutes les personnes dans l'entreprise, en tout temps et en tout lieu. C'est à dire qu'il ne doit pas y avoir des personnes exclues du Contrôle par privilège, ni de domaine réservé ou d'établissement mis en dehors du Contrôle interne.

Parmi tous les principes de contrôle, celui - ci est, sans aucun doute, le plus violé par les responsables eux - mêmes pour des raisons, disent - ils de confidentialité ou de contraintes liées au temps d'une opération (N et O. SOW, 2000 : 17).

III – 5 Principe d'indépendance

Ce principe implique que les objectifs de contrôle sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens de l'entreprise, Robert OBERT (1995 : 45). En d'autres termes, peu importe les moyens utilisés pour le contrôle ou la mise en place d'une comptabilité (moyens manuels ou informatisés), les objectifs de contrôle, à savoir la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise et la prévention contre tout risque éventuel doivent, tout simplement, être atteints, N et O SOW (2000 : 17).

III – 6 Principe de bonne information

L'information doit répondre à certains critères tels que la pertinence, l'utilité, l'objectivité, la communicabilité et la vérifiabilité.

En effet, l' information ne doit pas avoir été déformée volontairement dans un but particulier. De même, l'information est pertinente lorsqu'elle est adaptée à son objet et à son utilisation. Lorsque l'information fournie par le système de contrôle interne est objective et pertinente, elle devient forcément utile aux décideurs. D'où le caractère de communicabilité sans lequel le principe de bonne information est vidé de tout son sens.

III – 7 Principe d'harmonie

L'application de ce principe assouplit la rigueur de l'universalité du contrôle.

En effet, le contrôle interne doit être adapté aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement. Le bon sens exige que le Contrôle interne soit bien adapté au fonctionnement de l'entreprise, c'est à dire, à son environnement, en fonction de l'importance des risques qu'il évite et du coût de sa mise en œuvre, A. DAYAN (99 : 900) et R.OBERT (95 : 45)..

Par conséquent, pour mettre en place des procédures adaptées, il est nécessaire de :

- définir les risques que la Direction de l'entreprise entend éviter (efficacité du système de contrôle) ;

- et de prendre en considération le coût de la procédure de traitement ou de vérification par rapport au coût entraîné par la survenance des risques (efficience du système de contrôle).

III – 8 Principe de compétence du personnel

L'efficacité d'un bon système de contrôle interne dépend, pour une large part, de la qualité du personnel qui assure son fonctionnement. Si cette qualité est acquise principalement par la formation académique, elle doit être davantage renforcée et soutenue par la formation continue des cadres recrutés pour assumer ces fonctions. Cette formation ne doit pas se limiter à initier les intéressés aux particularités de leurs tâches; elle consiste aussi à leur montrer la place qu'ils occuperont dans l'ensemble de l'entreprise, d'après COLIN et VALIN (92 : 92).

En effet, tout système de contrôle interne est, sans un personnel de qualité, voué à l'échec. La qualité du personnel comprend la compétence et l'honnêteté, mais la fragilité du facteur humain rend toujours nécessaire de bonnes procédures de contrôle interne, A. DAYAN (99 : 900).

Un autre principe du contrôle interne a été défini par le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables, (CSOEC, 1999 : 37), il s'agit du « principe de la prévision » qui exige du contrôle interne la prévision de l'évolution future de tous les contours d'une entité en vue de déterminer les conséquences sur l'avenir.

Les principes généraux du contrôle interne conduisent toutes les entreprises d'une certaine taille à utiliser un nombre minimum de règles et de techniques.

En somme, un bon contrôle interne assure l'opérabilité grâce à un bon équilibre, évitant l'excès de contrôle et l'insuffisance de contrôle. Il doit concourir au succès des opérations et ne doit pas les entraver, d'où des objectifs qui lui sont assignés.

IV Les objectifs du Contrôle interne

L'objectif général du contrôle interne, que l'on peut décliner en objectifs particuliers, est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis, O. LEMANT (95 : 104).

En effet, pour COOPERS & LYBRAND (1998 : 27), si chaque entreprise détermine des objectifs et des stratégies pour les atteindre, elles ont pratiquement toutes pour objectifs, de construire et conserver une image favorable au sein de leur industrie et auprès des

consommateurs, de présenter des états financiers fiables à leurs actionnaires, et d'agir en conformité avec les lois et règlements en vigueur, COOPERS & LYBRAND (98 : 27).

Ainsi, ces points de vue permettent de tirer les enseignements suivants :

- le contrôle interne doit être adapté aux structures de l'entreprise et emporté l'adhésion du personnel de l'organisation ;
- le contrôle interne est sans exclusive dans l'ensemble de l'organisation, il doit s'appliquer à tous les niveaux ou secteurs ;
- le contrôle interne a comme finalité, d'atteindre, dans la mesure du possible, les objectifs fixés. En effet, l'objectif du contrôle interne est relatif et non absolu. Le système de contrôle interne doit fournir un niveau d'assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs en matière de fiabilité des informations financières et de la conformité aux lois et règlements en vigueur.

En somme, pour faciliter l'atteinte de l'objectif général, du reste ambitieux, les auteurs, notamment Olivier LEMANT (1995 : 105) et Jacques RENARD (1995 : 112) et, précédemment, l'I.I.A (Norme 300 : Etendue des travaux) ont accolé au contrôle interne des objectifs permanents , affirmant ainsi le caractère doublement universel de l'audit interne : universalité des organisations et universalité des fonctions au sein de chaque organisation.

Les objectifs permanents, regroupés en 4 rubriques ,la sécurité des actifs, la qualité des informations, le respect des instructions de la Direction et l'optimisation des ressources, permettent ainsi d'atteindre les objectifs d'un contrôle complet, efficace et efficient.

En fonction de ses différents objectifs, le Contrôle interne revêt deux aspects essentiels selon qu'il a ou non une incidence directe sur les comptes produits par l'entreprise.

IV – 1 Incidence directe sur les comptes

Le Contrôle interne a une incidence directe sur les comptes lorsque son objectif est d'assurer, d'après CNCC, (février 1992 : 22) et BENEDICT et KERAVEL, (1996 :13):

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

L'intérêt qui s'attache à cet aspect du Contrôle interne concerne aussi bien les responsables sociaux qui ont la responsabilité de présenter des comptes annuels réguliers et

sincères et qui donnent une image fidèle de la situation financière, du patrimoine et du résultat des opérations, que les commissaires aux comptes chargés de les certifier.

Cet aspect du Contrôle interne est aussi important pour les dirigeants sociaux quant à leurs décisions de gestion fondées sur les informations financières dégagées par le système.

IV – 2 Incidence indirecte sur les comptes

Le Contrôle interne n'a pas d'incidence ou a une incidence indirecte sur les comptes annuels lorsque son objectif est d'assurer, d'après CNCC (février 1992 : 22) et BENEDICT et KERAVAL (1996 : 13) :

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

Sous cet aspect, l'intérêt du Contrôle interne est évident pour la direction de l'entreprise . Il l'est beaucoup moins pour le commissaire aux comptes qui n'a pas à porter de jugement sur l'activité opérationnelle ou la politique de l'entreprise ; il peut néanmoins lui permettre, dans certains cas, de recouper certaines informations comptables ou de mieux apprécier certains risques.

Malgré ses objectifs louables tendant à assurer la pérennité de l'entreprise, le contrôle interne n'est évidemment pas une fin en soi, mais simplement un moyen au service de la création de valeur. Un bon contrôle interne repose sur la confiance, et l'adhésion à l'ambition commune d'efficacité ou de développement n'est pas toujours facile à partager.

V - Obstacles et limites du Contrôle interne

La réalisation des objectifs fixés dépend de la façon dont sont conduites les activités opérationnelles.

En effet, le Contrôle interne se heurte à différents obstacles qui sont liés au comportement des dirigeants et aux problèmes humains tels que la résistance au changement et l'aspect négatif que comporte le mot « contrôle » qui, pour beaucoup, implique un manque de confiance.

Par ailleurs, soutiennent CNCC (février 1992 : 35) et COOPERS & LYBRAND (98 : 27) :

- la mise en place d'un contrôle dépend du rapport qui existe entre le coût de ce contrôle et l'ampleur du risque qu'il est supposé limiter ;

- quelle que soit la qualité du contrôle, la collusion peut lui faire perdre toute efficacité ;
- il est toujours possible, pour le management, de ne pas respecter le système de contrôle interne ;
- la taille de l'entreprise, dans la mesure où elle limite les moyens disponibles, impose également des limites à la qualité du Contrôle interne ».

V – 1 Le coût du contrôle

Il est souvent reproché au Contrôle interne d'augmenter les charges de l'entreprise par l'embauche du personnel nouveau et la réalisation d'investissements supplémentaires.

Il faut cependant observer, d'après OBERT (95 : 45) et BENEDICT (96 :15)

- que le contrôle interne, aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit – il, ne peut offrir aux dirigeants de l'entreprise qu'une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité ;
- que le Contrôle interne est un élément de sécurité dans l'entreprise, dont le coût peut s'analyser comme celui de l'assurance ;
- que le Contrôle interne est, avant tout, une meilleure répartition des tâches avant leur multiplication ;
- que le Contrôle interne doit être à la mesure du risque qu'il doit couvrir. Ainsi, si le risque encouru est faible, la mise en place d'une procédure dont le coût serait supérieur au risque encouru deviendrait une faiblesse résultant du rapport coût / efficacité.

V – 2 Les problèmes humains

Le contrôle interne est l'affaire de tous les membres du personnel de l'organisation.

Son instauration peut être interprétée comme une remise en cause, par la Direction, de la confiance octroyée au personnel. Sans ignorer l'existence de cas particuliers, il faut noter :

- que le personnel doit être clairement informé des objectifs réels du Contrôle interne ;
- que les éventuels obstacles soulevés par le personnel relèvent plus de la résistance au changement en général ;
- que le Contrôle interne joue en faveur du personnel, car il est interdit qu'il soit suspecté.

En somme, le Contrôle interne est, avant tout, un moyen de maîtrise de l'activité et de sécurité pour tous, et non pas un outil de contrôle des individus (CNCC, février 1992 :: 35).

De même, les personnes doivent connaître et assumer leurs responsabilités. Pour cela, Il est nécessaire d'établir, en fonction des objectifs de l'entreprise, une interface clairement définie une relation étroite et clairement définie entre leurs tâches et la façon dont celles – ci doivent être accomplies, et ce, en fonction des objectifs de l'entreprise, COOPERS & LYBRAND (1998 : 26).

Section II : Démarche de l'auditeur dans son évaluation du Contrôle interne

Les évaluations du contrôle interne par l'auditeur interne varient, en étendue et en fréquence, en fonction de l'importance relative des risques couverts par les contrôles, des contrôles mêmes visant à les réduire et aussi de la catégorie d'objectifs visée (la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières ou la conformité aux lois et règlements en vigueur).

Il faut cependant souligner que l'évaluation du Contrôle interne prend la forme d'une auto – évaluation si elle est faite par les personnes responsables du service, secteur ou entité auditée. Quoiqu'il en soit, l'évaluation ferait ensuite l'objet d'analyse par les dirigeants de l'entreprise.

Dans sa démarche, l'auditeur interne s'appuiera nécessairement sur des éléments d'évaluation du contrôle interne et, à l'aide de techniques d'audit servant de preuve, élabore une méthodologie axée sur les documents existants et débouchant sur un plan d'action.

I - Eléments d'évaluation du Contrôle Interne

L'évaluation d'un système de contrôle interne est, en soi, un processus en soi. Si les approches et les techniques peuvent varier, une certaine rigueur doit néanmoins guider ce processus et certains principes fondamentaux, qui y sont inhérents, sérieusement respectés.

I – 1 Connaissance du domaine à auditer

Toute action d'audit doit résulter, d'une réflexion préalable, elle même étayée par une reconnaissance du domaine à auditer. En effet, avant de pouvoir évaluer un système de Contrôle interne, il est indispensable que l'auditeur ait compris son fonctionnement, Guide ATH, I, (99 : 141).

L'auditeur interne procédera donc à une prise de connaissance rapide, mais suffisante, des modalités du fonctionnement interne de l'unité auditée, notamment des éléments de Contrôle interne faisant l'objet de cette évaluation. Pour cela, des entretiens avec le personnel et un examen de la documentation existante, (manuel de procédures, comptabilité, budget, directives et instructions...), peuvent être nécessaires, d'après COOPERS et LYBRAND (1998 : 100).

I – 2 Fonctionnement réel du système de Contrôle interne

Avec le temps et la routine, les procédures de contrôle peuvent ne plus être appliquées. De même, de nouveaux contrôles peuvent être amenés dans l'entreprise à l'insu du personnel chargé de les appliquer ou qui en ont connaissance, mais réticent à les appliquer. Dans ces conditions, le fonctionnement réel du système de contrôle interne peut être revisité soit par des entretiens avec le personnel effectuant ou subissant les contrôles, soit par l'étude de documents en révélant la pratique, soit encore par la combinaison des deux techniques, COOPERS & LYBRAND (98 : 100).

I – 3 Analyse de la structure du système de Contrôle interne

Il est impératif pour l'auditeur interne, pour procéder à l'évaluation du Contrôle interne, d'analyser la structure du système de Contrôle interne et des résultats des tests pratiqués. Pour l'audit interne, il est inévitable de comprendre, dans ses dernières détails, la structure des responsabilités et d'analyser les tâches et leurs moyens et méthodes, dans le cadre de critères définis permettant de déterminer si le système permet d'obtenir une assurance raisonnable de réalisation des objectifs fixés, LEMANT (95 : 44) et COOPERS & LYBRAND (98 : 100).

II - Les moyens et outils d'évaluation du Contrôle interne

En vue d'évaluer les dispositifs du Contrôle interne permettant de détecter leurs faiblesses et, partant, d'apporter des recommandations pour leur amélioration, l'auditeur interne utilise des techniques propres à la profession. Ces techniques concourent à élaborer, d'une manière objective et efficace, l'opinion de l'auditeur.

Ainsi, l'auditeur doit être en mesure de justifier chaque point de son rapport, d'apporter la preuve des faits invoqués et d'évaluer correctement les impacts engendrés. On distingue deux sortes de techniques d'évaluation : les moyens et les outils. Si les moyens sont indispensables et systématiquement utilisés à chaque type de mission, les outils sont, par contre, seulement mis à la disposition de l'auditeur qui en fera une utilisation appropriée, selon les circonstances.

II – 1 Les moyens

Les moyens d'investigation, au nombre de deux, occupent une place importante dans la méthodologie de l'audit en intervenant à des moments différents de la mission.

II – 1 – 1 Les questionnaires

Ils sont, d'après J. RENARD (1995 : 134), de deux sortes. Les questionnaires de prise de connaissance, essentiellement utilisés lors de la phase de prise de connaissance de la mission et permet ainsi de bien préparer l'élaboration du deuxième type de questionnaire dit de contrôle interne.

Les questionnaires de contrôle interne permettent à l'auditeur, grâce à un grand nombre d'interrogations précises, de déceler les forces et les faiblesses du contrôle interne. Lorsqu'on élabore le programme, chaque questionnaire, mis en œuvre antérieurement, doit permettre d'identifier les points de contrôle sur lesquels on va procéder à des tests qui, apportant une réponse, vont permettre d'identifier les faiblesses et de porter un jugement, RENARD (95 : 134) et OBERT (95 : 150).

En effet, le questionnaire de contrôle interne va permettre de passer du général au particulier, de l'abstrait au concret, et d'identifier, pour chaque fonction ou cycle d'activités, quels sont les points de contrôle essentiels. Ainsi, il y a autant de questionnaires de contrôle interne que de mission d'audit.

Au moment de l'élaboration du questionnaire, l'auditeur doit poser ses questions de la manière la plus précise, la plus claire et la plus complète qui soit.

On distingue à ce niveau, les questions à choix multiples (QCM), où l'interrogé choisit une réponses parmi celles qui lui sont proposées, et les questions ouvertes (QO), pour lesquelles le choix des réponses n'est pas limité, LEMANT (95 : 189).

Dans notre étude, ce sont nécessairement des questions ouvertes, puisqu'il ne s'agit ni d'une interview, ni d'une enquête d'opinion, ni d'un examen dans lesquels on peut utiliser les QCM. En effet, ces procédés ne concernent pas les questionnaires de contrôle interne, lesquels obéissent à une structure précise qui garantit la couverture de l'ensemble du sujet, RENARD (95 : 137).

Néanmoins, du fait de la précision des questions, certaines ne peuvent être, pour la concision, que fermées.

Ainsi, cinq questions fondamentales et universelles doivent être posées. Elles permettent de réunir toutes les interrogations concernant les points de contrôle et aussi de couvrir tous les aspects du sujet. Ce sont :

- Qui ? Cette question se rapporte, d'après J. RENARD (1995 : 137) et R. OBERT (1995 : 150), à l'opérationnel qu'il faut identifier avec rigueur, de délimiter ses pouvoirs et d'apprécier l'identité entre la réalité et le référentiel à l'aide des organigrammes, analyses de postes, grilles d'analyse des tâches....
- Quoi ? ou Qu'est - ce ? Cette question regroupe toutes les interrogations permettant de savoir de quoi il s'agit, sur quoi porte l'objet de l'opération. En effet, le questionnaire est bâti pour que les réponses négatives désignent les points faibles du dispositif du contrôle interne et que les positives signalent les points, en théorie, forts. Par conséquent, l'exploration du questionnaire de contrôle interne consiste, pour l'auditeur, à évaluer l'impact des NON et à vérifier la réalité des OUI, LEMANT (95 : 195).
- Où ? Cette question est prévue pour ne pas oublier de tester tous les lieux où l'opération se déroule.
- Quand ? A quelle occasion ? sujet ? moment ? Cette question regroupe toutes les interrogations relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, programme....
- Comment ? Cette question permet de voir le mécanisme de la mise en œuvre ou la description du mode opératoire, exemple : Comment achète - t - on ?

Ainsi, ces cinq questions ouvertes permettent de ne rien oublier sur ce que l'auditeur veut savoir et constituent le socle commun sur lequel vont se porter les questions particulières à chaque sujet d'audit. En effet, comme le dit l'adage, " une question bien posée est à moitié résolue ".

II – 1 – 2 La Feuille de Révélation et Analyse de Problème

Communément appelée FRAP à cause de ses initiales, le papier de travail synthétique où l'auditeur mentionne chaque anomalie, conclut chaque à l'issue de chaque intervention sur le terrain et communique avec l'audité concerné, LEMANT (95 : 95).

La FRAP est ainsi un moyen efficace d'analyse simple et claire largement adopté par les entreprises. Elle se présente aujourd'hui, selon J. RENARD (1995 : 140), « comme un document essentiel normalisé qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seule fin de l'amener à formuler une recommandation ».

II-1-2-1 La forme et le processus de la FRAP

Chaque FRAP est un document, sur une ou deux pages, divisé en cinq parties. La FRAP est remplie par l'auditeur, chaque fois qu'il rencontre un dysfonctionnement, une erreur, une malversation, une insuffisance..... Ainsi, tout dysfonctionnement digne d'être signalé sera

formulé sous forme de FRAP qui va aider à maîtriser la programmation du travail sur le terrain et à bien gérer la mission.

Les cinq parties de la FRAP sont, selon O. LEMANT (1995 : 96) et J. RENARD (1995 : 140) :

1. Le " Problème " qui résume le dysfonctionnement ;
2. Les " Faits " qui le prouvent ;
3. Les " Causes " qui l'expliquent ;
4. Les " Conséquences " que cela entraîne ;
5. Les " Recommandations " qui le résolvent.

Dans cet élan, l'auditeur doit être sûr de ce qu'il écrit et être certain de la pertinence des solutions proposées, avant de solliciter l'aval, l'approbation de sa hiérarchie.

Après que les FRAP aient été validées, l'auditeur sollicite maintenant l'aval de sa hiérarchie. En effet, les FRAP doivent être supervisées par le Chef de mission qui l'apprécie et, éventuellement, demande de procéder à davantage d'analyse. Au besoin, elles sont ensuite transmises au responsable de l'audit afin qu'il soulève le maximum de questions et de clarifier la rédaction, LEMANT (95 : 99) et RENARD (95 : 141).

Figure n° 1 : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP)

FEUILLE DE REVELATION ET D'ANALYSE DE PROBLEME (FRAP)		
Référence Papier de Travail :....		FRAP N°.....
Problème :....		
Constats ou faits :....		
Causes :....		
Conséquences :....		
Recommandations :....		
Etabli par :.... Le :....	Approuvé par :.... Le :....	Validé par :..... Le :

Source : Jacques RENARD (1995 : 142)

II-1-2-2 Les modalités d'application de la FRAP

L'auditeur ouvrira une FRAP dès qu'il constate une erreur, une anomalie ou un dysfonctionnement. Il cherchera ensuite les Causes de cette anomalie relevée et les Conséquences pouvant y découler.

La FRAP, moyen efficace et pédagogique, doit rester brève concis, mais exhaustive sur les constats relevés selon J. RENARD (1995 : 144).

L'auditeur doit donc, pour arriver à cette fin, choisir une méthode d'analyse de la cause adaptée à son cas, grâce à son ingéniosité, à partir de constats réels, apportant ainsi au management une assistance efficace.

II-1-2-3 Les recommandations

La recommandation est la suite logique de la Trouvaille (Fait + Cause + Conséquence). Elle montre, selon O. LEMANT (1995 : 103) qu'un problème a été identifié et qu'une solution doit y être apportée. Par conséquent, la recommandation doit être efficace et entraîner l'adhésion des audités, d'après J. RENARD (1995 : 149).

II – 2 Les outils de l'audit

Ils peuvent être employés, avec discernement et de façon appropriée, par l'auditeur au cours des diverses phases d'une mission. Ces outils sont d'un apport considérable au développement et à l'efficacité de l'Audit interne.

Plusieurs critères de classement des outils d'Audit existent. O. LEMANT (1995 : 150) les classe, selon leur valeur probatoire, par ordre décroissant. J. RENARD (1995 : 153) quant à lui distingue « les outils d'interrogation qui vont aider l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose, et les outils de description ou de révélation qui ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées ».

Par souci de méthodologie et de clarté de la présente étude, nous utiliserons la présentation de J. RENARD.

II – 2 - 1 Les outils d'interrogation

II-2-1-1 Les sondages statistiques

D'après LEMANT (1995 : 215) et RENARD (1995 : 155), le sondage statistique (ou sondage aléatoire ou échantillonnage) est une méthode qui permet, à partir d'un échantillon prélevé de façon aléatoire, dans une population de référence, d'extrapoler à la population les observations faites sur l'échantillon.

Ainsi, le recours à la méthode de l'échantillonnage pour déterminer le nombre de transactions à vérifier se justifie par la difficulté, lors d'une mission de vérification, de couvrir l'ensemble des transactions effectuées au cours d'une période donnée.

II-2-1-2 Les interviews

Une interview est un entretien, un dialogue avec une personne en vue de l'interroger sur ses actions, ses idées ou points de vue afin de les rendre publics. Dans la pratique, il est difficile de mener une mission sans entrevue aucune. C'est un moyen efficace et rapide de collecte d'informations. Cependant, il faut limiter sa portée, car une mission d'audit opérée seulement par des interviews ne pourrait être considérée comme une mission d'Audit interne, RENARD (95 : 157).

Ainsi, l'interview doit être brève, susciter l'adhésion de l'audité et non l'importuner. Avant de procéder à l'interview, l'auditeur doit en informer le supérieur hiérarchique de son interlocuteur, notamment au cours de la réunion d'ouverture de la mission.

De même, l'adhésion de l'interlocuteur doit être recueillie avant que l'auditeur ne communique les résultats de l'interview à la hiérarchie de celui – ci.

II-2-1-3 L'interrogation de fichiers informatiques

C'est l'un des outils les plus prometteurs de l'Audit moderne du fait du rôle important de l'informatique au sein de l'entreprise.

En effet, des informations qui doivent être exhaustives et à jour, existant sur les supports électroniques de l'entreprise, sont interrogées par l'auditeur. Si le Service d'Audit ne dispose pas d'informaticien en son sein, il doit solliciter l'intervention de techniciens compétents.

II-2-1-4 Vérifications et rapprochements divers

O. LEMANT (1995 : 205) définit le rapprochement comme, « la vérification ponctuelle et à posteriori, par d'autres sources ou moyens, de la validité d'un fait, d'une affirmation ou d'une déclaration. Les ressources ou moyens peuvent être de nature endogène (supports d'informations dans la chaîne d'un processus) ou exogène (confirmation écrite extérieure) ».

II – 2 – 2 Les outils de description

II-2-2-1 Les observations physiques

L'observation technique permet de vérifier physiquement l'existence matérielle d'un actif. De ce fait, elle est le moyen de contrôle le plus direct pour s'assurer de la comptabilisation d'un élément par l'entreprise et jouit, d'où sa d'une force probante particulièrement élevée, DAYAN (I, 99 : 905).

La pratique de l'observation physique exige cependant 3 conditions pour qu'elle soit valable : elle ne doit pas être cachée ni inopinée et doit toujours être validée du fait de son incertitude. En effet, l'auditeur n'est ni un guetteur ni un espion.

A ce propos, on parle généralement d'inventaire physique des stocks, c'est à dire, du comptage des stocks de biens que l'on peut toucher (matières premières, produits finis, marchandises, biens en cours de fabrication...) qui existent dans l'entreprise à la clôture de l'exercice social, d'où la grande valeur probatoire de cet outil.

II-2-2-2 La narration

La narration par l'audité peut apporter à l'auditeur de riches renseignements. Contrairement à l'interview qui est préparée et réalisée à dessein, la narration s'inscrit dans un cadre général et constitue, habituellement, le premier contact. Elle est fortement recommandée.

II-2-2-3 L'organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel, différent de celui hiérarchique construit par le dirigeant de l'entreprise, est dressé, au besoin, par l'auditeur, à partir d'informations recueillies, pour pouvoir conforter son analyse.

Si l'organigramme hiérarchique fait appel nominativement aux responsables, celui fonctionnel décrit les fonctions requises sans nommer les responsables en charge.

Ainsi, l'organigramme fonctionnel permet de poser les jalons de la séparation des tâches que l'auditeur ne doit en aucune manière occulter.

II-2-2-4 La grille d'analyse des tâches

Elle permet, d'une part, la jonction entre les organigrammes hiérarchique et fonctionnel, et, d'autre part, par simple lecture de déceler, sans risque d'erreur, les manquements au principe de la séparation des tâches en évitant, autant que faire se peut, le cumul des tâches incompatibles

Pour mieux la comprendre, en voici une illustration :

Dans une PME, le processus de paiement des factures fournisseurs comprend les 10 opérations décrites dans la grille ci – après :

Tableau n° 1 : Grille d'analyse des tâches

Tâches		Respon- -sable courrier Mr X	Respon- sable des achats Mr Y	Compta-ble Mr A	Gestion- naire Mr B	Fondé de pouvoir Mr C	Non réalisé
1. Réception	Ex	Oui					
2 Transcription	Ex						Oui
3. Rapprochement facture - BC	C		Oui				
4.Rapprochement facture - BR	C		OUI				
5. Vérification facture	C		Oui				
6. Comptabilisation	E N			Oui			
7. Ordonnancement	A				Oui		
8. Etablissement du chèque	F N			Oui			
9. Signature du chèque	A					Oui	
10. Envoi du chèque	E X			Oui			

Source : Jacques RENARD (1995 : 173)

Ainsi, la simple lecture de cette grille élémentaire d'analyse permet de déceler les faiblesses suivantes :

1. Les factures ne sont pas transcrites sur un registre à leur arrivée ;
2. Le Responsable des achats, qui a établi la commande, effectue des tâches de vérification et contrôle qui incombent normalement à la comptabilité ;
3. Le chèque ne devrait pas être établi par le Comptable, mais par le Caissier ;

4. Le chèque ne devrait pas être envoyé par le Comptable, mais par le Responsable du courrier.

II-2-2-5 Le diagramme de circulation ou circuits de documents

Un diagramme est une description graphique, par l'auditeur, d'une série d'opérations dans laquelle, les différents documents, postes de travail, de décision, de responsabilité, d'opérations sont représentés par des symboles liés les uns aux autres suivant l'organisation de l'entreprise, OBERT (95 : 150).

Le diagramme de circulation, ou flow chart permet à l'auditeur d'apprécier, LEMANT (95 : 173) :

- L'organisation du traitement des documents afférents à une chaîne ou une catégorie d'opérations ;
- La validité et l'efficacité du contrôle interne ;
- Le mode d'enregistrement comptable des opérations.

Un diagramme de circulation bien élaboré permet ainsi de prendre rapidement connaissance d'une procédure ou d'un processus et constitue, par conséquent, un outil d'assistance utile pour la formulation des recommandations d'amélioration ou de performance R. BRIEN et J. SENEAL (1984 : 61).

D'après J. RENARD (1995 : 178), il ne suffit pas pour l'auditeur de s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité du flow – chart. Celles – ci doivent être validées par des discussions avec les audités.

Ainsi, l'auditeur, ayant défini les symboles qu'il utilise, adopte une approche séquentielle du processus dans le cadre d'une méthodologie bien définie.

III - Méthodologie de l'audit interne

La méthodologie de l'audit interne est maintenant bien connue. Elle est toujours la même, quel que soit l'objet de la mission.

En effet, une mission d'audit interne ne se déroule pas au gré de l'inspiration de l'auditeur.

III – 1 L'ordre de mission

Toute mission d'audit commence par un ordre de mission, lorsque l'ordre émane des autorités compétentes (Conseil d'administration ou du management en général). Mais, dans le cadre de leurs interventions courantes, les auditeurs internes effectuent fréquemment des évaluations du contrôle interne, sans donc un ordre de mission.

Le champ d'application d'une mission d'audit peut être défini en tenant compte de deux éléments : l'objet et la fonction , J. RENARD (1995 : 192).

III – 2 La phase d'étude ou de préparation

L'auditeur interne doit, à l'entame, faire preuve de qualité de synthèse et d'imagination.

Toute mission d'audit débute par une phase d'étude, axée sur la détection des principales forces et faiblesses qui seront examiner lors de la phase de vérification, LEMANT (95 : 15).

Ainsi, d'après RENARD (1995 : 232) :

- L'auditeur découpe, de façon séquentielle ou logique, les opérations préalablement nécessaires à la détection des risques ;
- A partir de l'identification des risques, l'auditeur fixe ses objectifs (Rapport d'orientation) et dresse un Programme de travail ou de vérification ;
- A chaque étape du Programme de travail, il élabore un questionnaire de contrôle interne ;
- Pour chacune des étapes ou points de contrôle, il se pose, au besoin, les questions QUI, QUOI, OU, QUAND, COMMENT ? et procède à des vérifications ;
- La phase de terrain consiste à la réponse, par l'auditeur, à ces questions en faisant des tests avec l'aide des outils à sa disposition.

Ainsi, à partir de cette étape, déterminante, l'auditeur peut décider, avec l'accord de la Direction Générale, de ne pas auditer ou de différer la mission, notamment dans les cas suivants : risques identifiés et améliorations potentielles faibles, compétences techniques nécessaires, réorganisation en cours, O. LEMANT (1995 : 17).

S'il décide, par contre, de poursuivre sa mission, il passe à la phase suivante, celle de vérification.

III – 3 Phase de vérification ou de réalisation

Cette seconde étape nécessite, des auditeurs, des capacités d'observation, de dialogue, d'analyse, de communication et de déduction importantes.

La phase de vérification commence, d'après RENARD (1995 : 221), par une réunion dite d'ouverture à l'issue de laquelle, un programme d'audit à exécuter sur le terrain est dressé.

III - 3 – 1 Réunion d'ouverture

Elle se passe sur les lieux même où la mission doit se dérouler et regroupe évidemment les auditeurs en charge de la mission et les responsables des structures concernées. L'ordre du jour exclusif de six points est préalablement connu des participants avec la convocation qui leur a été envoyée à l'avance, accompagnée du Rapport d'orientation.

Ces six points sont :

- La présentation des participants ;
- Le rappel sur l'Audit interne
- Le Rapport d'orientation qui exprime, LEMANT (1995 : 73), la mission en objectifs à atteindre par l'auditeur, dans un esprit de parfaite collaboration avec les audités, RENARD (1995 : 225).
- Rendez vous et contacts où l'auditeur s'emploiera, toujours par son génie et son sens du contact, à créer et maintenir un climat adéquat de dialogue.
- Logistique complète nécessaire de la mission de la phase d'étude à la diffusion du rapport.

Pour toutes ces raisons, soutient LEMANT (1995 : 82), un état d'avancement des travaux, tenu par le chef de mission devra être contrôlé pour maîtriser le déroulement de la mission, pour assurer son efficacité et pour établir des normes de référence, facilitant ainsi l'estimation du budget des futures missions et l'élaboration d'un programme annuel sérieux.

- Rappel sur la procédure d'Audit, c'est à dire ce qui va se passer après la phase d'intervention sur le terrain. Cette mesure est essentielle et rentre bien dans le souci d'instaurer un climat apaisé de collaboration franche et fructueuse.

Ainsi, s'il y a entente sur ces principaux points, l'auditeur détermine un Rapport d'orientation définitif abandonnant éventuellement certains objectifs, acceptant ou rejetant les demandes de modifications apportées par les auditeurs et faisant office de Programme d'audit ou de Vérification ou de Planning de réalisation.

III - 3 – 2 Le Programme d’audit

C’est un document interne au Service d’Audit interne, mis en œuvre pour atteindre les objectifs du Rapport d’orientation. par l’équipe en charge de la mission, sous la supervision du Chef de mission, dans lequel, sont précisés la détermination, la répartition et la planification des tâches, O LEMANT (1995 : 77) et J. RENARD (1995 : 227).

Ainsi, le Programme d’audit ou de vérification précise les tâches que l’auditeur aura à faire pour, d’une part, vérifier la réalité des forces et des faiblesses apparentes, d’autre part, confirmer l’existence des forces et, enfin, évaluer l’incidence des faiblesses.

Les auditeurs doivent comprendre, par simple lecture du Programme de vérification, les travaux concrets à effectuer car, les sources d’information et la nature de ceux – ci y sont clairement définis.

III-3-2-1 Les objectifs

Généralement, le Programme de vérification permet d’atteindre six objectifs d’après O. LEMANT (1995 : 78) et J. RENARD (1995 : 227) :

- C’est un document contractuel, en ce sens que le Programme constitue la référence utilisée pour l’appréciation par le responsable de l’audit interne du travail effectué par l’équipe chargée de la mission.
- C’est un planning de travail qui permet au Chef de mission de répartir les tâches entre les auditeurs chacun selon ses compétences
- C’est un fil conducteur pour chaque auditeur car il lui sert de guide. Il permet un gain considérable de temps et accroît l’efficacité des auditeurs.
- Il sert de point de départ à l’élaboration du Questionnaire de Contrôle interne et permettra aux auditeurs de définir et de préciser les tâches à accomplir pour atteindre les objectifs définis dans le Rapport d’orientation.
- Il permet au responsable de la mission de bien suivre la chronologie des opérations et de mieux apprécier le travail des auditeurs. Il sert aussi de modèle, d’exemple et d’inspiration pour les missions à venir.

III-3-2-2 Les modalités d’application du Programme de vérification

Le Programme d’audit ou de vérification reprend le Rapport d’orientation comme socle et définit les travaux d’audit à mener pour chaque objectif fixé. Pour sa rédaction, LEMANT (1995 : 79) recommande de se concentrer sur un seul objectif à la fois du Rapport

d'orientation à atteindre. On décrira les travaux nécessaires dans un style simple et concret Qui fait quoi, Où, Quand et Comment ? puis on s'assurera que ces travaux suffiront à atteindre l'objectif fixé.

Les tâches différentes, issues de cette décomposition, seront ensuite réparties entre les auditeurs compétents.

III-3-2-3 Phases des tests sur le terrain et de validation des constats

La démarche que l'auditeur interne doit suivre est donc définie avec précision. Il doit aborder son travail avec sérénité et assurance, d'autant qu'il s'est fait communiquer et a étudié les plans d'ensemble et les plans détaillés, le schéma du processus, la situation des lieux, la circulation des informations, des produits...

Ainsi, sur le terrain, l'auditeur, muni de ces questionnaires, va procéder à des tests et observations au cours desquels, il met en œuvre des FRAP. Ce travail accompli, l'auditeur doit ultérieurement valider et faire la synthèse de ces remarques.

III-3-2-3-1 Les tests

Naturellement, le premier des tests à effectuer est, d'après RENARD (1995 : 235), l'observation immédiate, systématique car, savoir regarder autour de soi, une fois sur les lieux, est un sondage grandeur réelle, révélateur de la qualité de l'organisation et des méthodes de travail et de l'ambiance du groupe.

Cependant, l'essentiel du travail va porter sur l'identification des zones à risques révélées par le Questionnaire de Contrôle interne. L'exhaustivité des analyses de toutes les opérations étant impossible à réaliser, il est permis à l'auditeur d'effectuer des tests en choisissant un lot intéressant d'opérations ou de processus correspondant à des périodes bien pensées pour pouvoir élaborer une opinion sur la façon dont les choses se passent et sont maîtrisées , soutient LEMANT (1995 : 203).

Il faut souligner, selon RENARD (1995 : 236), que « tout test doit faire l'objet d'une Feuille de couverture de tests, annonciatrice de la FRAP, dans le cas où le test révèle un dysfonctionnement, une erreur ou une insuffisance. Cette Feuille doit comporter trois éléments :

- ☐ L'objectif du test : Que cherche – t – on ?
- ☐ La méthode employée : Quels outils ?
- ☐ Le résultat qui, le cas échéant, renvoie à la FRAP ».

III-3-2-3-2 Validation des constats

L'auditeur doit valider chaque constat, chaque FRAP, afin d'exclure les erreurs d'interprétation hasardeuse ou hâtives, et de donner aux documents conçus une véritable exactitude.

Toujours dans cette logique de preuve irréfutable et de souci d'adhésion aux remarques relevées, l'auditeur doit valider l'ensemble de ses conclusions à la fin de la mission.

IV - Achèvement d'une mission d'audit

Après ses investigations, l'auditeur revient à son bureau muni de ses FRAP et papiers de travail. Ces documents vont lui servir de support pour la rédaction du projet de Rapport d'audit qui va ensuite être validé avec l'approbation de son contenu par les audités au cours de la réunion dite générale ou de clôture, d'après O. LEMANT (1995 : 111)

IV - I Ebauche du Rapport d'Audit

En effet, l'équipe d'audit, s'il y a lieu, va tenir une réunion de synthèse dont l'objet est d'ordonner ses idées et de décider ce qu'elle va dire.

Le Rapport, ventilé aux destinataires, est donc, à ce stade, à l'état de projet du fait qu'il n'a pas encore été validé. S'il comporte déjà des recommandations, celles – ci n'ont pas encore été discutées avec les audités.

Ainsi, ce Projet de Rapport d'Audit va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture, tout comme le Rapport d'Orientation l'a été lors de la réunion d'ouverture.

IV – 2 La Réunion de validation

Dirigée par le chef de la mission, la réunion de clôture constitue un moment critique de la mission et réunit exactement les mêmes participants que lors de la Réunion d'ouverture. C'est une dernière chance de convaincre et l'amorce du suivi des Recommandations pour l'auditeur.

Les Recommandations, tirées naturellement des conséquences réelles ou potentielles, mais surtout graves, doivent être classées selon leur importance.

Ainsi, la collaboration auditeur / audités est largement attendue du début à la fin de la mission pour le plus grand intérêt de l'entreprise. Si les constats sont validés un à un, la validation générale ne posera aucun problème.

IV – 3 Le Rapport d'Audit Interne

Autant l'auditeur externe doit, en tout état de cause, porter un jugement sur les comptes de l'entreprise, autant l'auditeur interne doit fournir une appréciation sur le Contrôle

interne de la fonction auditée en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès , d'après J. RENARD (1995 : 248).

Ainsi, le Rapport d'Audit interne, document le plus important émis par l'Audit, est complet, conclusif, écrit, final et engage le Responsable de l'Audit. Il est, d'après les deux auteurs cités, un document d'information pour la hiérarchie, mais également un outil de travail pour l'audité.

Le Rapport d'audit interne comprend d'abord une introduction sommaire portant sur les circonstances et les objectifs de la mission, l'étendue et la date des travaux , une présentation de l'entité ou de la fonction auditée ; ensuite, un rapport détaillé sur chaque dysfonctionnement avec l'esquisse de sa résolution et enfin, la synthèse pour être adressée aux autorités, la conclusion et le plan d'action qui permet à l'audité d'indiquer, pour chaque recommandation, qui fera quoi et quand.

La forme la plus simple et la plus traditionnelle est la suivante :

Figure n° 2 : Plan d'action des recommandations

Recommandations	Personne responsable de la mise en œuvre	Date limite de réalisation
N° 1	Chef du magasin	30 - 06 - 1994
N° 2	Mr X acheteur	- 03 - 1994

Source : Jacques RENARD (1995 : 253)

Le Rapport est diffusé aux « abonnés », c'est à dire, selon J. RENARD (1995 : 255), « à toute la ligne hiérarchique située au dessus de l'audité et ce, jusqu'à la Direction Générale inclusivement ». D'après O. LEMANT (1995 : 126), « la liste des destinataires doit être décidée par le Responsable de l'Audit, car, ses excès et lacunes compromettront les relations du service, et jointe au Rapport afin que chacun en connaisse la diffusion ». De même, le Rapport contient parfois des informations dont il faut limiter la diffusion (fraudes et irrégularités, rémunération, problèmes juridiques, fiscaux, personnels...). Le Rapport est normalement « confidentiel ».

Ainsi, si la mission est terminée avec la diffusion du Rapport, elle va entraîner une série de recommandations à étudier et à mettre en œuvre.

En effet, le suivi des Recommandations n'est que la confirmation de l'esprit de collaboration qui doit toujours régner entre auditeurs et audités. L'état des actions de progrès agréées par les auditeurs et les audités permet à la Direction de suivre régulièrement les suites

données aux Recommandations formulées par l'Audit et, éventuellement, les résultats obtenus par les actions correctives des audités, d'après O.LEMANT (1995 : 129).

Le suivi des Recommandations se dessine avec détermination du (ou des) responsable (s) de chaque Recommandation par l'auditeur lors de la Validation du Projet de Rapport. Il se formalise par l'engagement des responsables désignés dans le Rapport sur des plans d'action. Il se concrétise par la mise en place des Actions de Progrès par les audités, directement concernés, agréés par les auditeurs lors de la revue des réponses. Il se manifeste par la diffusion périodique de l'état d'avancement des Actions de Progrès. Il se termine avec une évaluation des résultats obtenus.

Cependant, l'Auditeur interne ne doit pas assumer la responsabilité de l'action. IL ne participe pas à la mise en œuvre de ses propres Recommandations, mais regarde simplement comment celles ci sont appliquées (J.RENARD, 1995 : 260) à partir d'un plan d'action qui doit être complet, exhaustif, permanent et contrôlé.

La Direction attribue la responsabilité du suivi de la mise en œuvre des actions de progrès pour éviter leur enlisement.

Un Etat d'avancement des actions de progrès, tenu par l'audit interne, permet à ce dernier de communiquer le bilan final de la mission, clôturant celle ci, à la Direction Générale.

Il est à rappeler autant l'Audit interne ne décide pas de commencer une mission, autant il ne décide pas d'arrêter d'en suivre une. En effet, le Suivi s'arrête soit par décision de la Direction Générale sur proposition de l'Audit interne, soit par réalisation complète du Plan d'Action.

Pour boucler la boucle, l'auditeur tiendra au courant les audités de l'épilogue du suivi des Actions de Progrès afin de témoigner de son esprit de bonne collaboration dans le seul intérêt de l'entreprise.

CONCLUSION

Ainsi, avant d'agir, l'auditeur interne doit avoir l'information et maîtriser l'action. C'est la nature et l'objet du Contrôle interne qui est un processus organisationnel permettant le bon fonctionnement du système.

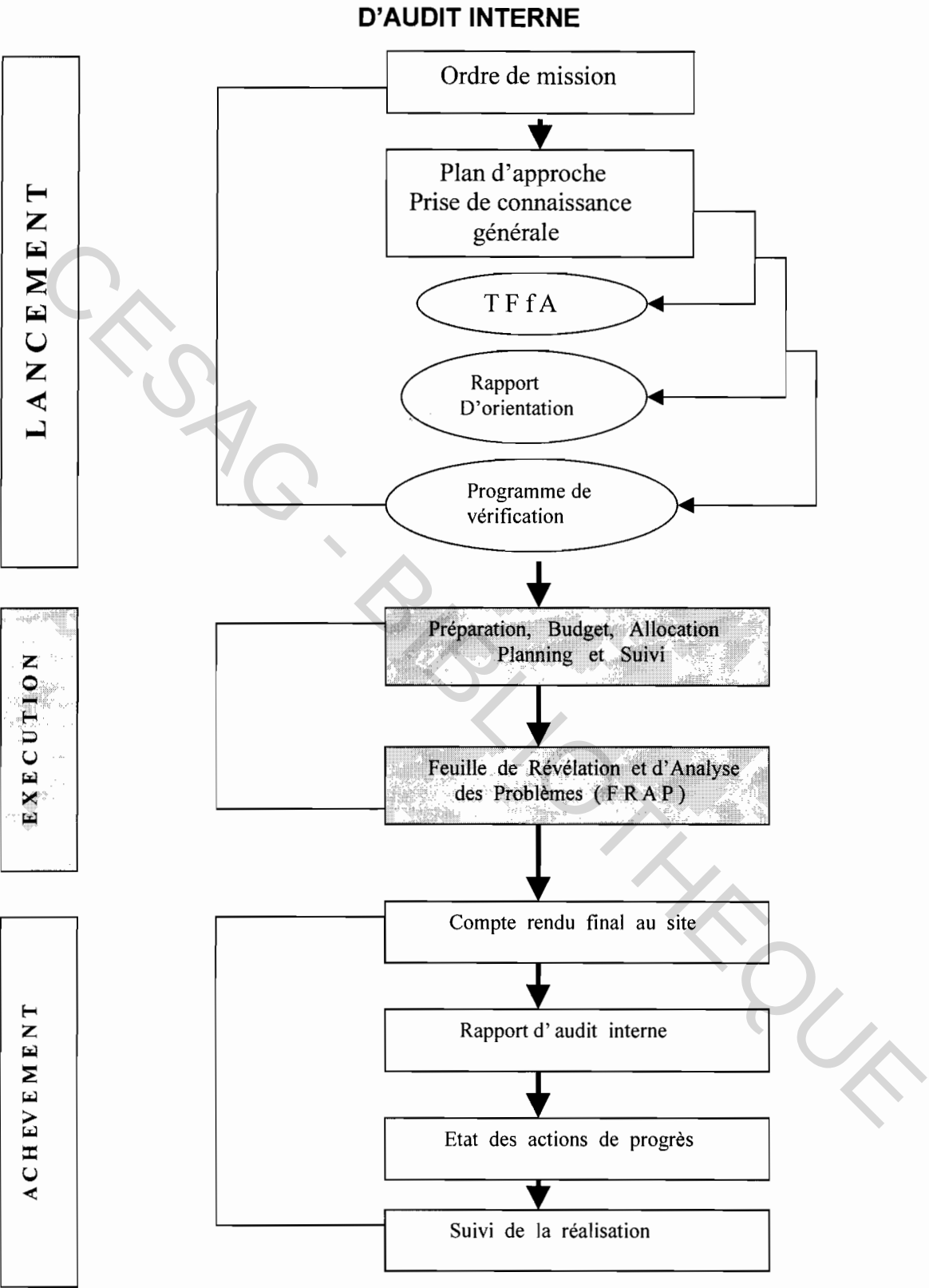
Un bon Contrôle interne est signe de cohérence entre des stratégies claires et pertinentes. Il est de nature à la fois politique et organisationnelle. C'est une sorte de chaîne d'excellence qui ne doit pas présenter de maillons faibles ou rouillés au risque de créer une rupture entre l'esprit et l'action et la probabilité de ne pas atteindre les objectifs fixés.

En effet, le Contrôle interne, bras séculier de l'Audit interne permet à ce dernier de décrire sans fard, avec rigueur, méthode et précision, les dysfonctionnements ou anomalies qu'il faudrait corriger, par suite d'une analyse objective des causes et des effets, à l'aide de Recommandations pertinentes et d'inciter à leur mise en œuvre rapide.

Evidemment, le Contrôle interne n'est pas une fin en soi, mais seulement un moyen qui se veut efficace au service de la valeur ajoutée.

Cependant, dans sa quête perpétuelle de performance pour l'entreprise, l'auditeur doit, sans cesse, faire preuve de pédagogie, en suscitant l'adhésion de ses interlocuteurs à son travail dans un climat de parfaite collaboration.

Figure n° 3 : DEMARCHE ET METHODOLOGIE D'UNE MISSION



Source : O. LEMANT (95 : 242)

CHAPITRE 2 : OBJECTIFS ET DEMARCHES DE L'AUDIT DES ACHATS

Le management fixe les objectifs des opérations, met en place et fait appliquer les procédures de contrôle en vue d'obtenir les résultats recherchés. L'auditeur interne s'assure que ces objectifs sont conformes à ceux de l'organisation et qu'ils sont effectivement atteints. Il va donc travailler par rapport à un référentiel, d'où l'appellation de l'audit de régularité, opérationnel ou de conformité.

Il faut donc différencier l'audit financier qui est défini comme « l'examen critique de la qualité de l'information financière en s'assurant de la fiabilité de l'information et de la sécurité des actifs », de l'audit opérationnel, considéré comme « l'examen critique des performances et de l'efficacité des fonctions de l'entreprise » (D. BATUDE, 1997, page 13).

Ainsi, l'Audit opérationnel comprend toutes les missions ayant pour objet l'amélioration des performances de l'entreprise, d'où son importance grandissante.

Par conséquent, il s'agira, ici, de définir les objectifs visés par l'auditeur, de décrire le schéma et la démarche de l'audit des achats, enfin, de préciser les aspects comptables dudit cycle.

Section I : Objectifs visés par l'audit des achats

Dans les importantes prérogatives de l'auditeur interne, le cycle des achats occupe une place de choix du fait de sa part prépondérante dans le processus d'exploitation et de la formation de la valeur ajoutée.

Ainsi, avant de vouloir définir les objectifs à atteindre par l'audit des achats, il est nécessaire de mettre sur pied une bonne organisation du service des achats.

I - Organisation des achats

Il s'agit de définir les achats et de voir leur réglementation permettant de bien apprécier leur bonne organisation.

I – 1 Définition

Les achats concernent les marchandises, les matières premières et les matières consommables acquises par l'entreprise au cours de l'exercice. Ils comprennent également les emballages commerciaux non récupérables et non identifiables, sauf si les montants sont très faibles, dans ce cas, ils sont enregistrés en " Fournitures diverses" (A. ERSA, 1998 : 208). Les emballages avec publication au nom de l'entreprise et remis gratuitement à chaque acheteur afin de lui permettre de transporter le bien de la transaction sont enregistrés dans le compte 627 "Publicité" (EDI, 1998 : 223).

I – 2 Facturation et pièces justificatives

Les achats ou les prestations de services effectués pour les besoins d'une entreprise font l'objet d'une facture. La facture est un écrit qui constate, selon A. ERSA (1998 ; II:132), "les conditions auxquelles un commerçant a vendu des biens ou assuré des services: prix brut, quantité, réductions, majorations, TVA, conditions de paiement et de livraison... ."

La facture est établie en deux (02) exemplaires au moins : l'original est envoyé au client qui l'utilisera pour l'enregistrement de son achat et le double ou "duplicata" est conservé par le fournisseur.

Les pièces justificatives sont conservées pendant dix (10) ans, au moins, à partir de la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été établies". Elles peuvent être classées chronologiquement, alphabétiquement, numériquement ou tout autre moyen permettant de s'y retrouver très rapidement.

I – 3 Contrôles à effectuer

Les commandes d'achats doivent être faites en fonction des besoins de l'entreprise afin d'éviter des coûts de stockage excessif ou, inversement, la rupture de stocks. A cet effet, doit être déterminé le niveau minimal de stockage par article (ou stock de sécurité); le service magasin doit s'assurer qu'il est toujours respecté.

Selon C. BOUVIER (1990 : 69), " le service achats doit traiter les demandes d'achats (DA) que les utilisateurs lui font parvenir..., sélectionner le fournisseur...et, établir la commande".

" Les réceptions doivent être contrôlées tant en quantité qu'en qualité", soutient C. BOUVIER (1990 : 76) et " un bon de réception (BR) pré numéroté permet leur prise en charge par le service magasin", renchérit R. EDI (1998 : 241).

Les factures sont également contrôlées. La mention " Bon à Payer " doit être portée sur l'original seulement, après rapprochement BC - BR, afin d'éviter de la donner plusieurs fois en paiement pour la même facture (C. BOUVIER , 1990 : 76 et R. EDI, 1998 : 241).

Lorsqu'une facture est reçue en plusieurs exemplaires ou photocopies, la mention " Duplicata " est automatiquement portée sur les exemplaires autres que l' ORIGINAL ". La référence de l'enregistrement est indiquée sur les factures comptabilisées afin d'éviter les doubles comptabilisations. De même, afin d'éviter un double règlement, la mention " PAYE " est portée sur les factures payées.

I - 4 Régularisations en fin d'exercice

Lorsqu'il existe un décalage entre la réception des biens ou l'achèvement des prestations de services et la réception de la facture d'achat, il faut, d'après le S.Y.S.C.O.A, en fin d'exercice, régulariser la situation. Il convient, selon R. EDI (1998 : 241), " d'identifier et de chiffrer:

- ☐ Les achats réceptionnés non encore facturés qui correspondent aux BR qui n'ont pas encore fait l'objet d'une facture;
- ☐ Eventuellement, les factures reçues alors que la livraison n'a pas encore été faite".

De même, une régularisation est à effectuer à la clôture de l'exercice lorsqu'il existe un décalage entre la date de la réception de la facture et celle de la livraison du bien ou de l'achèvement de la prestation de service. En effet, les achats de l'exercice sont ceux qui ont été consommés ou réceptionnés dans l'exercice.

I – 5 Tenue des comptes fournisseurs

Le SYSCOA n'oblige pas la tenue de comptes individuels fournisseurs, mais celle - ci est fortement recommandée avec, à l'appui, un échéancier des règlements pour un meilleur suivi.

II - Les objectifs principaux de l'audit des achats

Comme nous l'avons vu dans le chapitre premier, les objectifs d'audit sont des expressions générales mises au point par les auditeurs internes et définissant les résultats attendus de l'audit en vue de conclure au bon fonctionnement de l'organisation, du système ou de l'opération étudiés. Les procédures d'audit sont les moyens pour atteindre les objectifs de

l'audit. L'ensemble des objectifs et procédures d'audit définissent le champ d'intervention de l'audit interne en fonction des caractéristiques de l'entreprise (O.LEMANT, 1995 : 41).

Il peut s'agir, d'améliorer les systèmes d'information et d'organisation, les méthodes de direction, les conditions d'exploitation et des résultats de l'entreprise, de sa stratégie ou, comme notre présente étude, du diagnostic du cycle des achats.

D'après René EDI, (1998 : 243)," la mise en place de bonnes procédures de contrôle interne de la fonction achats nécessite de séparer les tâches suivantes entre des services différents : Le service achats qui ordonnance la dépense, le service réception – magasinage qui reçoit la commande, le service comptabilité qui enregistre la facture et le service trésorerie qui paie la facture ».

L'auditeur interne vérifie que ce principe de séparation est respecté, en procédant étape par étape :

II - 1 Expression des besoins, sélection de fournisseurs et commande

L'objectif recherché par le contrôle interne est de donner, au niveau du service des achats, l'assurance que :

- ☐ Les commandes d'achats de biens et services sont faites en fonction des besoins de l'entreprise pour les quantités optimales et par des personnes autorisées à les passer.
- ☐ Les expressions de besoins doivent être matérialisées dans des documents pré numérotés par des responsables, préalablement désignés par la Direction.
- ☐ Les expressions de besoins sont obligatoirement portées à la connaissance préalable du responsable du suivi budgétaire qui se chargera, après approbation, de les transmettre aux services des achats.
- ☐ Les achats relèvent de la compétence d'un seul et unique service rattaché à la direction générale ou, tout au moins, à la direction commerciale.
- ☐ Les nom et prénoms des responsables habilités à passer les commandes, de même que les spécimens de leurs signatures, sont communiqués aux fournisseurs.
- ☐ Un exemplaire du BC est systématiquement envoyé aux services comptables afin de leur permettre d'assurer ultérieurement un contrôle correct des factures des fournisseurs.
- ☐ Il y a une mise en place préalable d'un fichier fournisseur reprenant les conditions de prix et les conditions financières, les références précises des articles proposés de sorte que ceux – ci honoreront les engagements contractés.

II – 2 Réception de la commande

L'auditeur interne vérifiera que :

- ❖ Les personnes chargées de la réception sont différentes de celles qui ont passées la commande ;
- ❖ Le support du BR est distinct de celui du BC ;
- ❖ Les livraisons ont bien été précédées de commandes ;
- ❖ Les délais de livraison sont respectés ;
- ❖ Les livraisons sont conformes aux spécifications du BC ;
- ❖ Un exemplaire du BR est transmis aux services comptables.

II – 3 Réception et contrôle des factures d'achats

Les procédures mises en place au niveau de l'entreprise doivent donner l'assurance que:

- Les factures reçues des fournisseurs sont rapidement identifiées et transmises aux services concernés pour leur contrôle ;
- Les pertes de factures et /ou les retards dans l'acheminement des factures sont facilement détectables et donnent lieu à des actions de régularisations ;
- Les factures font l'objet d'un contrôle adéquat et dans un délai raisonnable.

II - 4 Comptabilisation des factures d'achats

Les procédures mises en place au niveau de l'entreprise doivent donner l'assurance que

- Les factures des fournisseurs font l'objet d'une comptabilisation et d'un classement corrects dans des délais raisonnables ;
- Les dettes dues aux fournisseurs sont rapidement reportées dans des comptes individuels concernés.

II – 5 Suivi des comptes de fournisseurs

Les procédures de contrôle en vigueur dans l'entreprise doivent donner l'assurance :

- D'une analyse régulière des soldes des fournisseurs individuels par les services comptables;
- D'une régularisation périodique, après autorisation de responsables dûment désignés, des comptes individuels de fournisseurs.

II – 6 Règlement des factures de fournisseurs

Les procédures de contrôle à mettre en place doivent donner l'assurance que :

- Seules les factures correspondant à des livraisons effectives et échues font l'objet de règlement ;
- Les risques de double règlement sont inexistants ;
- Les règlements font l'objet d'une comptabilisation rapide dans les comptes de fournisseurs concernés ;
- Les factures payées font l'objet d'une mention spéciale en vue d'éviter des doubles règlements.

Ainsi, l'ensemble des objectifs de Contrôle interne constitue le référentiel de l'auditeur.

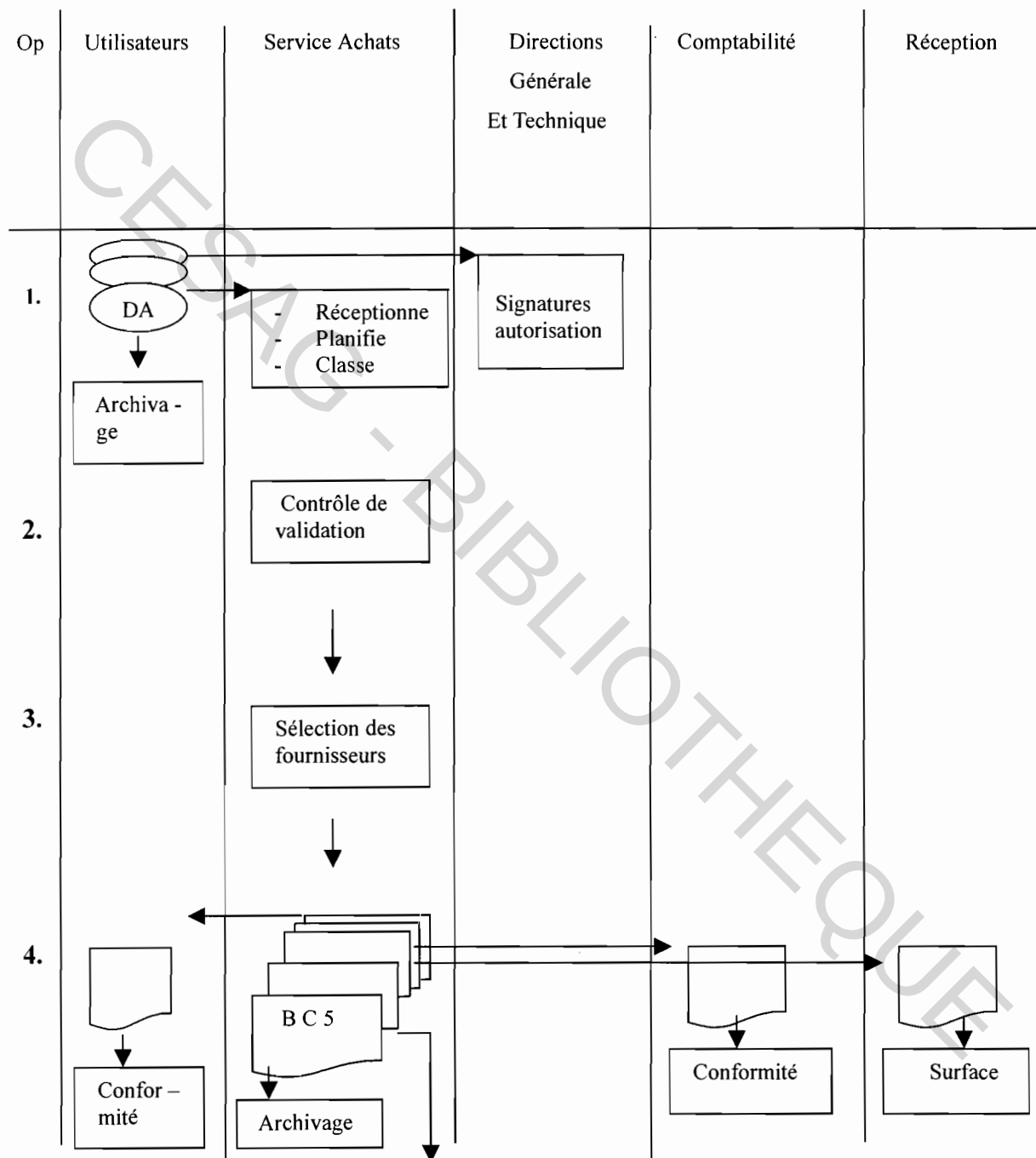
En résumé, les objectifs principaux de la fonction achats sont, d'une part, l'acquisition de biens ou services au moindre coût et dans les meilleures conditions de délais et de qualité, et d'autre part, l'enregistrement correct et fidèle de la transaction. Pour cela, l'auditeur empruntera la démarche d'audit propre à ladite fonction à l'aide d'outils et techniques particuliers.

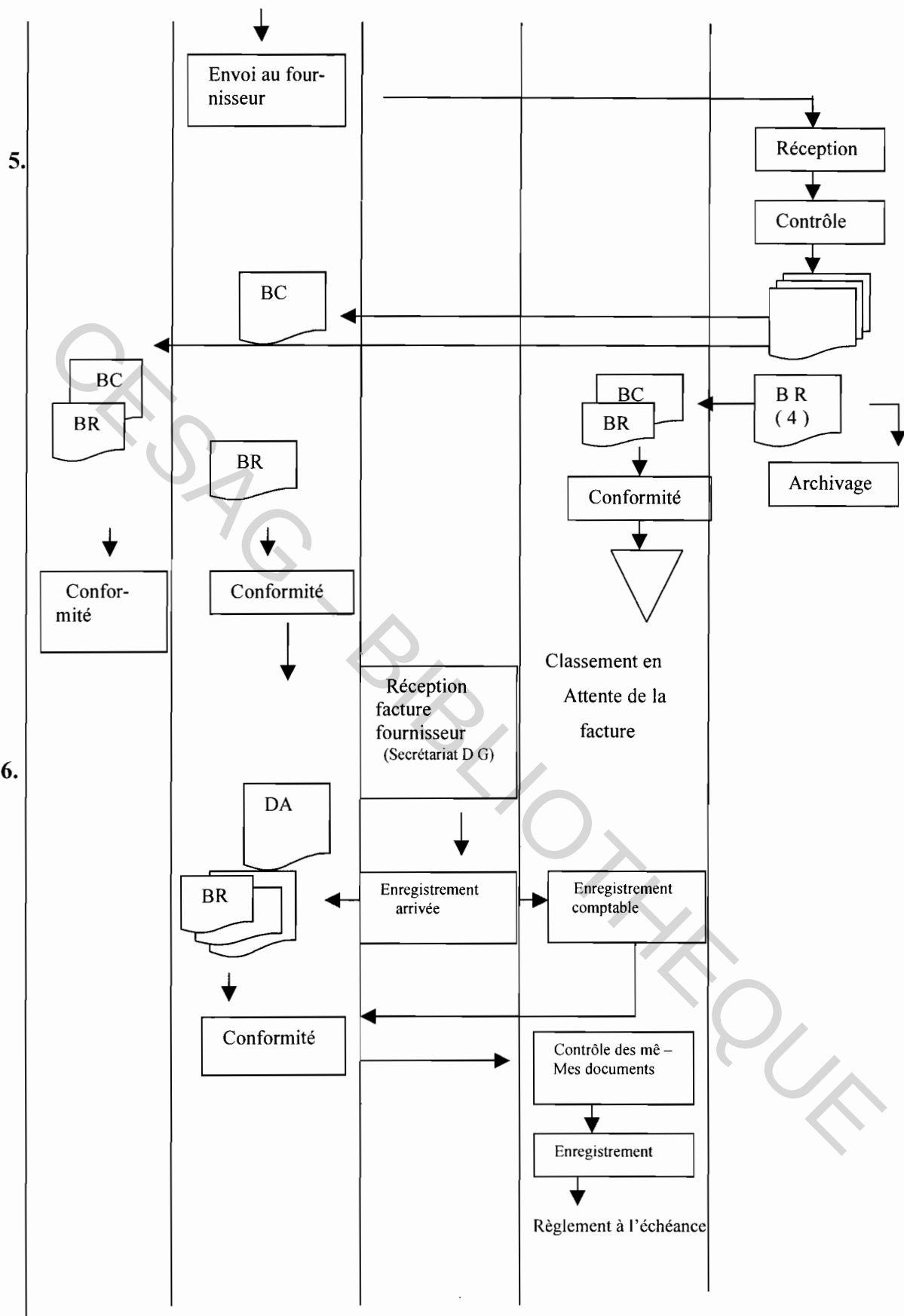
Section II : Schéma et démarches de l'audit des achats

Il n'existe pas une seule procédure d'achats applicable et valable dans toutes les entreprises. Il s'agit, donc, de fournir un modèle de démarche typique d'audit respectant l'ordre chronologique des opérations couvrant les importantes interventions des principaux acteurs et assurant un bon niveau de sécurité ainsi qu'une bonne maîtrise sur les opérations.

Le schéma (flow chart) suivant sera dressé en vue de clarifier la démarche de l'auditeur.

I - Procédure des achats (Figure n° 4)





Source adaptée : L. COLLINS et G. VALIN (1992 : 216)

II - Démarche de l'audit des achats

Afin de bien gérer les achats, il est nécessaire de clarifier les responsabilités des uns et des autres. Ainsi, l'auditeur doit veiller au respect de l'ordre chronologique des opérations pour une bonne administration des achats. Il procédera, pour ce faire, comme suit:

II - 1 Demande initiale

Généralement, c'est à l'utilisateur de formuler ses besoins, dans un document imprimé appelé demande d'achat (DA), (opération 1, Figure n° 4), auprès du service achats, hormis les cas rares d'achats directs.

II-1-1 Les achats directs

Par mesure de commodité et d'économie, la procédure prévoit des limites bien définies au dessous desquelles, l'utilisateur peut faire fi du service achats et s'adresser directement aux fournisseurs.

Cette facilité accordée à l'utilisateur n'empêche cependant l'existence des contrôles à posteriori qui peuvent avoir un effet dissuasif.

L'auditeur s'assurera ici que :

- Le besoin est réel, car non matérialisé par une DA ;
- Celui qui achète est différent de celui qui réceptionne ;
- Le fournisseur retenu est le mieux disant ;
- Le plancher requis pour l'achat direct est respecté.

II-1-2 La demande d'achat (DA)

C'est la procédure généralement suivie, car présentant plus de garantie. La DA est rédigée par l'utilisateur et la soumet pour traitement au service achats. L'auditeur contrôlera si les mesures de sécurité sont prises pour la validité de ce document, en vérifiant les signatures autorisées, en analysant le tableau de dépouillement des offres, en identifiant les signatures sur le BR. Il se demandera si les utilisateurs expriment leurs besoins de façon claire et précise. De même, il examinera si la procédure de DA suivie est compatible avec le fonctionnement de l'entreprise, si n'y a pas cumul de fonctions, si le mieux disant a été retenu, si l'agent acheteur est différent de celui réceptionnaire.

II-1-2-1 Utilisation de l'imprimé standard

Les demandes ne doivent pas être formulées sur des feuilles volantes ou transmises verbalement, d'après C.BOUVIER (1990 : 65). Pour s'assurer que les imprimés standard

sont réellement utilisés, l'auditeur procédera par sondage en vérifiant si l'échantillon choisi des BC est soutenu individuellement par une DA émise par l'utilisateur.

II-1-2-2 Pré numérotation

Afin d'éviter que les utilisateurs ne saucissonnent les achats, et procèdent ainsi aux achats directs, les imprimés de demande d'achat doivent être pré numérotés. Cela permet à « l'auditeur, d'être assuré d'avoir connaissance de l'exhaustivité des achats effectués », selon J.B. DIENE (2000 : 10), en contrôlant et les carnets eux – mêmes dont dispose le service contrôlé et les DA qui sont dans les carnets. Ces deux documents doivent être conformes et réguliers.

II-1-2-3 Signature de l'imprimé

Si n'importe qui dans l'entreprise peut rédiger la DA, celui qui la signe est, par contre, une personne habilitée, ayant pour rôle, de vérifier que la DA est nécessaire à l'entreprise.

L'habilitation de la signature peut être, selon les entreprises, fonction du montant de la DA, afin d'éviter que n'importe qui puisse initier des commandes de n'importe quel coût.

De même, pour certains achats particuliers, en plus de la signature habilitée, l'accord de l'autorité fonctionnelle compétente en la matière peut être demandé (C.BOUVIER, 1990 : 67) ; exemple, la fonction sécurité pour des achats de produits dangereux, le contrôle de gestion pour tout achat supérieur à une certaine limite....

II-1-2-4 Circuit de l'imprimé

Avant sa signature par les personnes habilitées, la DA, en trois exemplaires, pourra être ventilée comme suit : un exemplaire pour le recueil des signatures, un destiné au service des achats et un archivé chez l'émetteur.

II - 2 Tâches du Service achats

Ce service a pour principal rôle de traiter les DA que lui adressent les utilisateurs.

II – 2 - 1 Contrôle de validité

Phase importante de la procédure, le contrôle de validité permet au service des achats de vérifier que la DA comporte toutes les signatures autorisées (les titulaires d'une

autorisation d'engagement de dépenses, et éventuellement les signatures fonctionnelles), avant de la passer par BC. Pour cela, le service des achats doit disposer d'un registre précis, exhaustif et à jour des signatures autorisées que l'auditeur contrôlera (opération 2, Figure n°4)

En effet, l'auditeur vérifiera l'exhaustivité du registre à l'aide d'un échantillon des DA déjà traitées, notamment en s'assurant que toutes les signatures, valides, figurant sur les imprimés le sont aussi dans le registre. Il vérifiera aussi la mise à jour du registre en contrôlant que les titulaires d'une autorisation d'engagement de dépenses exercent effectivement et périodiquement leurs prérogatives.

II – 2 - 2 Sélection du fournisseur

Le service achats rédige et lance (opération 3 : Figure n° 4), après le contrôle de validité de la DA, un appel d'offres comportant tous les éléments nécessaires et précis de la prestation ou du produit souhaité, afin que tous les fournisseurs puissent disposer des mêmes renseignements, BOUVIER (1990 : 84). Le système doit favoriser librement le jeu raisonnable et constructif de la concurrence.

Le système de sélection des fournisseurs doit s'inscrire dans un souci de diversification des sources d'approvisionnement, en fonction des types d'articles demandés. Pour cela, soutient J.B. DIENE (2000 : 12), " l'acheteur doit obtenir des propositions écrites d'au moins trois fournisseurs, leurs études de prix ayant été effectuées à partir des mêmes spécifications".

L' appel d'offres n'est pas toujours requis, il est généralement retenu à partir d'un certain montant d'achats défini par l'entreprise.

Certaines entreprises disposent d'un répertoire de fournisseurs, notamment dans le cas de spécifications techniques très particulières des produits ou prestations souhaités. Selon L.COLLIN et G.VALIN (1992 : 217), « L'auditeur doit vérifier s'il y a évaluation périodique des fournisseurs de l'entreprise, par des responsables différents de ceux des achats, selon des critères objectifs suffisamment larges tels que : la qualité, la sécurité, les garanties financières, les disponibilités, le personnel dirigeant, les conditions de paiement, la notoriété... ».

Les offres de chacun des compétiteurs étant connues, le choix se porte généralement sur le mieux – disant. Mais l'acheteur peut, pour des raisons tout à fait légitimes, l'acheteur peut retenir un autre en arguant par exemple des questions de qualité des produits ou des délais de livraison. Cette motivation doit être transcrite pour permettre à l'auditeur d'apprécier le choix.

II-2-3 Etablissement de la commande (opération 4 : Figure n° 4)

- Pré Numérotation : les imprimés de commande doivent être pré numérotés afin d'éviter les erreurs administratives (exemple, rupture de séquence) et de faciliter les recherches éventuelles. Ainsi, l'auditeur s'assurera, grâce à cette technique, de l'exhaustivité de toutes les commandes passées.
- Indications au fournisseur : la commande à envoyer au fournisseur retenu devra comprendre des informations telles que : les conditions de transport et les délais de livraison, les signatures autorisées, les prix, quantité et qualité des articles commandés, les conditions de paiement, le tribunal compétent en cas de litige, l'adresse de facturation.....

L'auditeur s'assurera qu'il y a un suivi rigoureux des commandes en cours. Dans les cas où il y a des relances dues à des retards de livraisons, des pénalités de retard doivent être prévues si l'entreprise s'en trouve préjudiciée (M.I. DIALLO et O. SAMB, 1999 : 333).

II - 3 Cas des systèmes informatisés

Selon C. BOUVIER (1990 : 71), « si la gestion des commandes est manuelle, l'auditeur pourra recommander l'instauration d'un système informatisé dont les avantages sont multiples : suppression de la paperasse à l'aide d'un terminal, obtention aisée d'états prévisionnels, chiffrage des engagements financiers de l'entreprise, gestion de trésorerie facilitée, relance automatique des fournisseurs... ».

Pour obtenir le même niveau de sécurité que dans le système manuel, l'auditeur vérifiera que les signatures informatiques, remplaçant ici celles autorisées et constituées en mot de passe personnel, sont rigoureusement gérées.

II - 4 Réception des marchandises

Il est souhaitable que le service de réception ait été averti auparavant à l'aide du BC que lui a envoyé le service achats (opérations 4 et 5 : Figure n° 4). Cependant, cette information ne l'empêche pas de contrôler les biens ou produits à recevoir en indiquant clairement, sur le BL, tout ce qu'il a constaté tant sur l'aspect de la quantité que de la qualité.

Il est préférable de créer un service de contrôle qualité, indépendant des utilisateurs, qui aura pour tâches, de vérifier la conformité entre les spécifications portées sur le BC et les spécifications réelles du produit livré. Ainsi, « l'auditeur vérifiera s'il y a une procédure d'examen de l'aspect des marchandises dans les trois (03) jours pour ne pas laisser courir la prescription du transporteur », M.I. DIALLO et O. SAMB (1999 : 334).

A ce niveau, l'auditeur s'assurera aussi que la comptabilité, l'acheteur et l'utilisateur sont rapidement informés de la réception des marchandises. Il faut utiliser tout contact direct entre utilisateur et fournisseur.

Evidemment, selon J.B. DIENE (2000 : 14), « la comptabilité fournisseurs n'échéance le règlement qu'après s'être assuré qu'il y a conformité entre BC et BR, traduite par la mention Bon A Payer ».

II – 5 Principales tâches de la comptabilité

La facture est directement envoyée au service courrier qui l'enregistre. L'auditeur vérifiera que la facture est approuvée, dans un délai raisonnable, par une personne autorisée et est transmise directement à la comptabilité fournisseurs.

Le contrôle de l'exactitude des opérations comptables par l'auditeur peut s'exercer soit dans le cadre d'une mission d'audit des achats comme dans notre cas, soit dans le cadre d'une mission de révision comptable.

Compte tenu des relations d'affaires qui, malgré le contrôle élaboré, peuvent exister entre fournisseurs – utilisateurs et fournisseurs – comptabilité, l'auditeur doit surveiller rigoureusement les transactions comptables.

II – 6 Conformité des documents

Ce sont les opérations 2 et 6 de la Figure n° 11. Les documents DA, BC, facture, BR doivent parvenir à la comptabilité fournisseurs par des voies différentes, selon BOUVIER (1990 : 78) :

- Le deuxième exemplaire de la DA, revêtu des signatures autorisées, est transmis à la comptabilité fournisseurs, après traitement, par le service achats ;
- Le service comptabilité fournisseurs vérifie, avant paiement, la conformité entre la DA de l'utilisateur, la commande passée au fournisseur, la facture de ce même fournisseur et le BR. Selon L.COLLINS et G. VALIN (1992 : 218), le BR, émargé par le réceptionniste, est directement envoyé à la comptabilité fournisseurs. La comptabilité vérifiera l'exactitude de tous les éléments de la facture (quantité, taux de la TVA, calculs arithmétiques...) avec, éventuellement, la prise en compte des avances et acomptes.

Section III : Aspects comptables de la fonction achats

Les achats de services et biens autres que ceux immobiliers (terrains, constructions, matériels...) constituent des **charges** à inscrire en **classe 6**. Elle enregistre les charges liées à l'activité ordinaire de l'entreprise. Ces charges entrent dans la composition de coûts d'achat ou des produits fabriqués et doivent être comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance.

Quant aux acquisitions de biens durables ou immobiliers, elles sont notées dans des comptes d'immobilisation :

2... Immobilisation concernée

445 Etat, TVA récupérable

5.../ 4... compte de trésorerie / de tiers

(Libellé : Acquisition de matériel)

En effet, les immobilisations représentent les biens et valeurs destinés à rester durablement dans l'entreprise. L'entreprise dresse à la clôture de l'exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations, ainsi que leurs tableaux d'amortissement. Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan aussi longtemps qu'elles subsistent dans l'entreprise. Ainsi, l'entreprise n'est ni appauvrie ni enrichie. Les immobilisations sont comptabilisées à leur valeur d'acquisition ou coût historique, SYSCOA (97 : 359).

Les écritures comptables liées aux opérations d'achat sont les suivantes :

I - Achats à crédit

Ils sont enregistrés, en principe, à la date de réception de la facture ou à la date de livraison du bien ou d'exécution de la prestation, si celle – ci est antérieure à la facturation.

La dette correspondante au montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services des fournisseurs ou des sous traitants est enregistrée **au crédit** de l'un des comptes ci – après :

401 : Fournisseurs, dettes en compte.

402 : Fournisseurs, effet à payer.

408 : Fournisseurs, factures non parvenues.

409 : Fournisseurs débiteurs.

En contrepartie, sont **débités** :

- ❖ un compte de la classe 6 selon la nature de la charge, pour le montant net de toutes taxes récupérables ou,

- ❖ un compte de la classe 3 si l'entreprise pratique l'inventaire permanent des stocks
- ❖ le compte 4094 « Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre » du montant des sommes facturées à titre de consignation d'emballages ou de matériels ;
- ❖ le compte 445 « Etat, TVA récupérable » si l'opération d'achat est soumise à la TVA.
- ❖ Cas spécifique des immobilisations : elles sont comptabilisées au débit des comptes de la classe 2 et sont amorties annuellement comme suit :

68... Dotation aux amortissements d'exploitation

28....Amortissement du bien considéré

(Libellé : annuité de l'exercice.)

II - Marchandises, matières, prestations de services reçues,

Mais non encore facturées

D'après le SYSCOA, (97 : 411), le **compte 40**, (fournisseurs et comptes rattachés), est **crédité** du montant des factures d'achats de biens ou prestations de services des fournisseurs ou des sous traitants, **par le débit** des comptes concernés de la **classe 6** pour le montant HT récupérable, ou, le cas échéant, de la **classe 3** (inventaire permanent), par le débit du compte **4094** (fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre), par le débit du compte **443** (Etat, TVA facturée).

III - Marchandises, matières, prestations de services facturées non encore reçues

Le SYSCOA ne permet pas, dans ce cas, l'utilisation du compte 47 « Débiteurs et Créditeurs divers) ou plus précisément le sous compte 476 « Charges constatées d'avance » :

381 : Marchandises en cours de route

445 : Etat, TVA récupérable

401 ou 402 : Fournisseurs

(Libellé : Fournisseur X, marchandises non encore reçues.)

En revanche, il recommande l'utilisation du compte fournisseurs correspondant ; il s'agit donc d'une annulation pure et simple de l'écriture passée au moment de la réception de la facture :

60 : Achats
445 : Etat, TVA récupérable
401 ou 402 : Fournisseurs
(Libellé : annulation)

En inventaire permanent, les entrées et les sorties de stocks, valorisées au coût d'achat, sont portées au débit (achats) ou au crédit (ventes) du compte « 31 Marchandises » en contrepartie duquel est mouvementé le compte « 603 Variation des stocks de marchandises ».

311 Marchandises A
312 Marchandises B
6031 Variation des stocks de marchandises
(Libellé : Entrées en stocks)

Le solde du compte 31 exprime en permanence l'existant théorique en magasin qui sera éventuellement régularisé après un inventaire physique ou extra – comptable (A. ERSA, I, 1998 : 146).

Lorsque le stock réel inventorié est supérieur au stock constaté en comptabilité, le surplus est réintégré dans les comptes de stocks par le biais du compte 6031 :

311 Marchandises A
312 Marchandises B
6031 Variations des stocks de marchandises
(Libellé : Surplus réintégré)

Lorsque le stock réel inventorié est inférieur au stock constaté en comptabilité, les manquants constatés sont déduits des stocks comptables :

6031 Variation des stocks de marchandises
311 Marchandises A
312 Marchandises B
(Libellé : Manquants déduits)

Cette méthode de l'inventaire permanent permet de connaître en permanence, d'où son nom, les valeurs des éléments en stocks. Son utilité est cependant rare, car elle nécessite une organisation comptable élaborée fournissant le coût d'achat de chaque achat et de chaque vente.

IV - Achats au comptant

Si **aucune facture n'est délivrée**, les achats au comptant sont immédiatement **débités** aux comptes de la **classe 6** ou de la **classe 3** (en cas d'inventaire permanent), selon leur nature, par le **crédit** du **compte de trésorerie** correspondant. Il convient, quand même d'en conserver une pièce justificative quelconque :

60 ou 3. : Achats ou compte de stock
445 : Etat, TVA récupérable
5. : Compte de trésorerie

Quand **une facture est établie**, il est recommandé d'enregistrer une dette au **crédit** du compte Fournisseurs par le **débit** d'un compte de la classe 6 ou 3 (en cas d'inventaire permanent). Cette dette est immédiatement soldée par le crédit du compte de trésorerie utilisé :

60 ou 3. : Achats ou compte de stock
445 : Etat, TVA récupérable
4. : Fournisseurs
Libellé : (Facture n° x)
4. : Fournisseurs
5. : Compte de trésorerie
Libellé : (Règlement facture n° x)

V - Les importations

Selon le SYSCOA :

- ❖ les stocks détenus à l'étranger sont comptabilisés au cours du jour, c'est à dire de leur acquisition ;
- ❖ pour l'enregistrement des dettes en monnaie étrangère, l'entreprise peut utiliser soit le cours réel au jour de l'opération, soit un cours théorique.

Par conséquent, les achats en devises peuvent être valorisés (comme la dette dont ils sont la contre partie) soit au cours de change du jour de l'opération, soit à un cours théorique interne à modifier durant l'exercice si l'écart entre le cours et le cours réel est trop important.

VI - Les réductions sur achats

Elles peuvent avoir un caractère commercial (Remises, Rabais et Ristournes) ou financier (escompte de règlement) et concerner une facture particulière ou un fournisseur pour l'ensemble des factures d'une période.

❖ **Remises obtenues sur facture** : Ce sont, d'après R. EDI (1998 : 232) « des réductions pratiquées habituellement sur le prix courant d'achat en considération, par exemple, de l'importance de l'achat ou de la profession du client. Elles sont généralement calculées par application d'un pourcentage au prix courant de la vente. Réduisant le montant de la facture, il n'en est pas tenu compte en comptabilité, l'achat étant enregistré pour son **montant net** ».

❖ **Rabais obtenus** : Ce sont, toujours selon R. EDI (1998 : 232) des réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix d'achat préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, « d'un défaut de qualité ou de conformité des objets achetés », SYSCOA, Guide d'application (1997 : 125).

S'il intervient au moment de l'achat, le montant de la **facture** est **réduit d'autant** et il n'apparaît pas en comptabilité.

S'il est accordé postérieurement, il fait l'objet d'une **note d'avoir** dont le montant est débité au compte de fournisseurs, 401, par le crédit du compte d'achat concerné :

401 : Fournisseurs
6049 ou 6059 ou 6089 : RRR obtenus
445 : Etat, TVA récupérable
(Libellé : Facture n°..., Fournisseur A)

❖ **Ristournes obtenues** : Ce sont, d'après R. EDI (1998 : 232) et SYSCOA, Guide d'application (1997 : 127), des réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec un fournisseur pour une période déterminée (par exemple, ristourne de fin d'année accordée en fonction des achats de l'année). Elles font l'objet d'une **note d'avoir**.

60... : Achats de...
445 : Etat, TVA récupérable
401 : Fournisseurs
(Libellé : Fournisseur A, facture n°...)

.....

401 : Fournisseurs

60... : Achats de ...

6049 ou 6059 ou 6089 : RRR obtenus

445 : Etat, TVA récupérable

(Libellé : Suivant facture n°..., Fournisseur A)

❖ **Escomptes de règlement obtenus** : Ce sont, d'après R. EDI (1998 : 32), « des réductions accordées aux clients qui règlent leur facture avant le terme normal d'exigibilité. Dans la pratique, des remises ou rabais sont des fois faussement qualifiés d'escompte. L'**achat** est enregistré pour son **montant total** avant escompte, ce dernier constituant un **produit financier** inscrit au compte 773 « Escomptes obtenus » :

60 : Achats

445 : Etat, TVA récupérable

401 : Fournisseurs

(Libellé : Facture n°..., Fournisseur A)

401 : Fournisseurs

773 : Escomptes obtenus

(Libellé : Escompte sur achats au fournisseur A)

En inventaire permanent, pour déterminer le coût d'achat ou d'acquisition des marchandises entrées en stocks, il faut tenir compte, selon A. ERSA (I,1998 : 147) :

- ❖ Du prix d'achat net de réduction commerciales ainsi que des droits de douane y afférents ;
- ❖ Des frais accessoires sur achats : transport, transit, assurance, commissions et courtage.

311 : Marchandises A

312 : Marchandises B

6031 : Variation des stocks de marchandises

(Libellé : Entrée en stocks)

En fin d'exercice, on procède à une régularisation d'inventaire :

- ❖ Le surplus est réintégré dans les comptes par le biais du compte 6031

311 : Marchandises A

312 : Marchandises B

6031 : Variation des stocks de marchandises

- ❖ Les manquants constatés sont déduits des stocks comptables

6031 : Variation des stocks de marchandises

311 : Marchandises A

312 : Marchandises B

VII - Arrhes, avances et acomptes versés ou retenues de garantie accordées à l'entreprise

Ils ont été prévus par le SYSCOA dans le compte 409 « Fournisseurs débiteurs ». Ainsi, le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » est **débité** des avances, acomptes ou retenues de garantie versés aux fournisseurs ainsi que des règlements effectués sur facture, par le **crédit** des comptes de trésorerie ou d'Effet à Payer (402).

VIII - Avoirs – Fournisseurs

Si l'avoir correspond à un retour sur un achat de l'exercice, il est enregistré au **crédit** du compte d'achat concerné par le **débit** du compte fournisseur concerné.

Si l'avoir correspond à un retour sur un achat réalisé au cours d'un exercice précédent, il est à enregistrer au crédit du compte de charges (6049), par le débit du compte 4098 « RRR et autres Avoirs à obtenir ».

Si enfin l'avoir est destiné à corriger une erreur de facturation, il convient de passer l'écriture contraire pour régularisation.

IX - Emballages consignés reçus

Ils restent la **propriété du fournisseur**, et sont **crédités** à son compte par le **débit** du compte 4094, « Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre ».

Lors du renvoi des emballages, ces deux comptes sont soldés l'un par l'autre. Si les emballages sont repris à un prix inférieur à la consignation, il en résulte un malis sur reprise d'emballages, inscrit au compte 6224, « Malis sur emballages ».

En cas de non restitution :

- ❖ Si le client conserve l'emballage, on aura :

608 : Achats d'emballages

4094 : Fournisseurs, créances pour emballages et...

- ❖ Si le client a égaré ou détruit les emballages, on aura :

4094 : Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre

6224 : Malis sur emballages

X - Prestations de services habituelles

❖ Les frais de transport : Le SYSCOA exige leur enregistrement au compte 61, « Transports ». Il est à noter que les frais relatifs à des locations de matériels de transport, d'achats de carburant ou d'entretien et réparation ne sont pas assimilés à des frais de transport et seront à classer selon leur nature propre.

❖ Les primes d'assurances : Elles sont comptabilisées au compte 625, « Primes d'assurances », selon la nature du risque couvert.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

Ainsi, dans l'entreprise, la fonction achats ne bénéficie pas, hélas, de l'attention particulière portée aux autres fonctions, notamment la fonction ventes. Elle est même, des fois, laissée à l'abandon du fait des auditeurs ou de certaine Direction générale. Il est donc regrettable que la fonction achats ne requiert pas les mêmes moyens que ceux dévolus au cycle ventes. Il est en effet rare de voir des auditeurs s'orienter à ce secteur, pourtant important pour la survie de l'entreprise.

Cette situation est due d'abord au rôle historiquement confié au concept d'audit, celui de vérification de la régularité de la comptabilité, ensuite à la crainte des bouleversements ou de la remise en cause des habitudes dans l'entreprise et enfin, aux manquements fréquents au formalisme que requiert la fonction (absence de signature, de date, d'écrit, de standardisation des imprimés, de contrôles, d'appel d'offres...).

Mais, aujourd'hui, à l'heure de la mondialisation et de la concurrence effrénée, la fonction des achats mériterait d'être davantage investie par les auditeurs afin de la rendre suffisamment performante . En effet, elle est probablement la seule fonction à pouvoir augmenter le profit de l'entreprise sans nécessité d'investissement financier : il suffit à l'entreprise de mieux acheter.

Ainsi, pour améliorer les achats, il faut promouvoir une organisation plus efficace, répondre judicieusement aux besoins des utilisateurs, et exercer un contrôle rigoureux sur les hommes et les processus. Pour ce faire, des audits périodiques et inopinés doivent être plus fréquents pour mener des enquêtes dans tous les secteurs de l'entreprise particulièrement celui des achats en vue de faire partager la performance dans l'entreprise.

Les règles de contrôle interne doivent être respectées dans tous les secteurs de l'entreprise, mais plus encore aux achats à cause de forte probabilité des risques. L'auditeur vérifiera notamment que le principe de partage des rôles marche sans embûches. Il veillera à ce qu'il n'y ait pas de collusion frauduleuse entre les fournisseurs et acheteurs au détriment de la société du fait de leurs relations non plus professionnelles, mais affectives durables.

Cependant, s'il n'existe évidemment pas une seule démarche d'audit des procédures d'achats, la démarche typique d'audit des achats concourt au respect de l'ordre chronologique suivant : la demande initiale, le rôle du service des achats, la réception des marchandises et les tâches de comptabilité avec, à chaque étape, des critères précis de bonne gestion sur qui veillera jalousement l'auditeur interne.

CHAPITRE 3 : OBJECTIFS ET DEMARCHES DE L'AUDIT DES VENTES

La fonction ventes occupe une place primordiale dans l'entreprise du fait de son rôle majeur de pourvoyeuse de bénéfice et de baromètre du dynamisme.

Les opérations concernées par cet important cycle d'activité sont celles de ventes de marchandises et / ou de produits fabriqués ou transformés par l'entreprise, de prestations de services fournies à des tiers. Ces opérations sont cependant celles que l'entreprise effectue à titre principal pour l'obtention d'un revenu. Elles vont couvrir aussi bien les fonctions situées en amont de la vente (approbation préalable des créances, réception des commandes et préparation des livraisons) que les fonctions d'aval (suivi des comptes de clients, recouvrement et encaissement des créances).

Par conséquent, comme dans le chapitre précédent, trois sections portant respectivement sur les objectifs, les démarches et les aspects comptables de la fonction ventes seront étudiées.

Section I : Les objectifs visés

Les opérations de ventes sont celles que l'entreprise effectue à titre principal pour obtenir des revenus. Elles couvrent aussi bien les fonctions situées en amont de la vente (approbation préalable des crédits, réception des commandes et préparation des livraisons) que les fonctions d'aval (suivi des comptes de clients, recouvrement et encaissement des créances).

Les objectifs principaux de la fonction ventes sont, d'une part, l'augmentation du nombre des ventes à des prix satisfaisants, dans les meilleures conditions de livraison de façon à fidéliser la clientèle et, d'autre part, le suivi et l'enregistrement correct et fidèle de la transaction.

I – Organisation des ventes

A l'instar de l'audit des achats, afin de rendre les procédures de contrôle interne fiables et transparentes, l'organisation du service des ventes doit respecter le principe du non cumul des tâches en séparant, selon R. EDI (98 : 389) : la réception et l'exécution des commandes, l'expédition du produit, la facturation et la comptabilité clients.

II - Les objectifs principaux de l'audit des ventes

Ainsi, l'auditeur interne, cherchera à atteindre les objectifs ci – après :

II - 1 Réception et exécution de la commande

A cet effet, l'auditeur interne s'assurera que :

- ❖ Toutes les commandes (écrites ou verbales) font l'objet de BC internes pré numérotés et établis en plusieurs exemplaires.
- ❖ Avant l'exécution des commandes, les conditions de prix et les modalités de paiement sont définies, la solvabilité du client est vérifiée ;
- ❖ Les commandes sont exécutées dans les délais ;
- ❖ Il y a conformité entre commandes et livraisons ;
- ❖ Les commandes sont traitées avec rapidité et sérieux.

II - 2 Facturation de la commande

L'auditeur doit s'assurer de la mise en place d'un contrôle efficace des factures émises préalablement à leur comptabilisation. A cet effet, il vérifiera que :

- ❖ Toutes les livraisons de marchandises ont fait l'objet d'une facturation à l'aide des BC et des BL, conformément aux conditions préalablement fixées ;
- ❖ Toutes les factures sont correctement saisies ;
- ❖ Les prix pour chaque commande sont appliqués correctement ;
- ❖ Les facturations font l'objet d'un rapprochement BC et BL.

II – 3 Comptabilisation des factures de ventes ou des retours

Les procédures appliquées doivent donner l'assurance :

- ❖ Du respect de la séparation des exercices, c'est à dire que les ventes, les produits et charges connexes sont enregistrées sur le bon exercice,;
- ❖ D'une correcte évaluation des factures et avoirs ;
- ❖ D'une comptabilisation exhaustive des factures et des avoirs ;
- ❖ D'une comptabilisation à bonne date des factures de ventes et des avoirs ;
- ❖ D'une élimination des risques de double comptabilisation des factures ;
- ❖ D'une détection facile de erreurs d'enregistrement ;
- ❖ D'une mise en évidence de la dépréciation de certaines créances ;

II - 4 Comptabilisation des règlements des clients

Les procédures de contrôle en vigueur doivent garantir que :

- ❖ D'une relance des créances impayées ;
- ❖ Les règlements des clients sont rapidement et correctement enregistrés dans les comptes clients concernés ;
- ❖ Les paiements des clients non reversés sont rapidement détectés.

II – 5 Suivi des comptes clients

Les procédures pratiquées dans l'entreprise doivent donner l'assurance :

- ❖ d'un suivi efficace des comptes individuels des clients et de mises à jour périodiques des soldes de ces comptes notamment par un système satisfaisant de relance des arriérés ;
- ❖ d'une détection rapide des montants échus et non réglés (arriérés) ;
- ❖ d'une relance systématique des clients et de la mise en œuvre de procédures de recouvrement des créances ;
- ❖ du déclenchement systématique d'action judiciaire, pour le recouvrement des créances douteuses.

II – 6 Vérification des comptes de ventes et de TVA

Selon M.BARRY, p 92, les procédures en vigueur doivent donner l'assurance d'un contrôle régulier des soldes des comptes de produits et des comptes de taxes rattachés à ces produits ».

II - 7 Evaluation du portefeuille – clients et constitution

De provisions pour dépréciation

D'après M.BARRY, p 92 et D. BATUDE (98 : 62), les procédures appliquées doivent donner l'assurance d'une évaluation systématique, en fin d'année, du caractère recouvrable des créances et de la constitution, dans le cas de créances à recouvrement incertain, de provisions pour dépréciation appropriées.

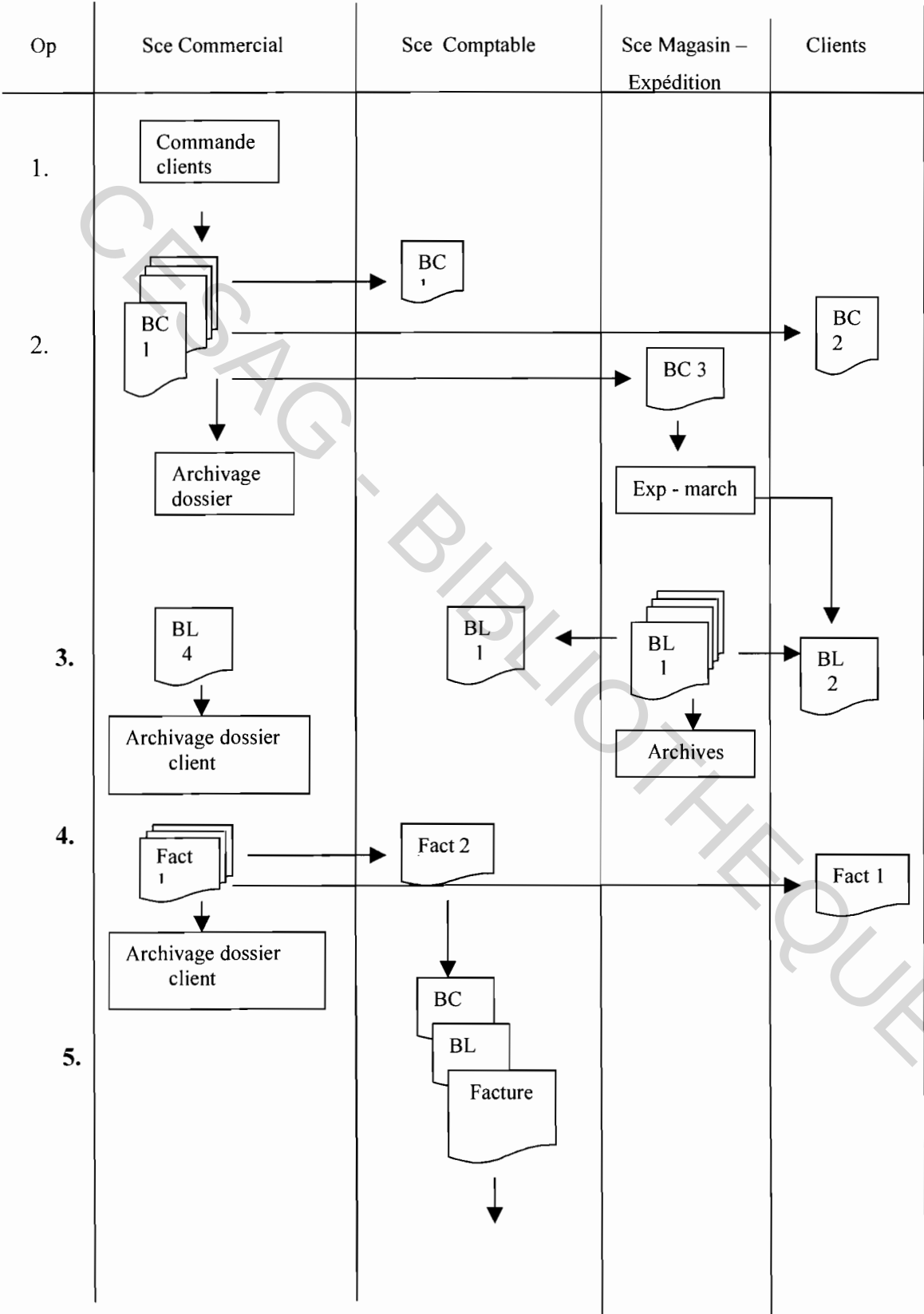
Pour atteindre ces objectifs de contrôle, l'audit interne doit adopter une démarche visant à faire progresser la connaissance des risques et le contrôle interne dans l'entreprise et améliorant le chiffre d'affaires de celle – ci avec l'aide de schéma facilitateur.

Section II : Schéma et démarches de l'audit des ventes

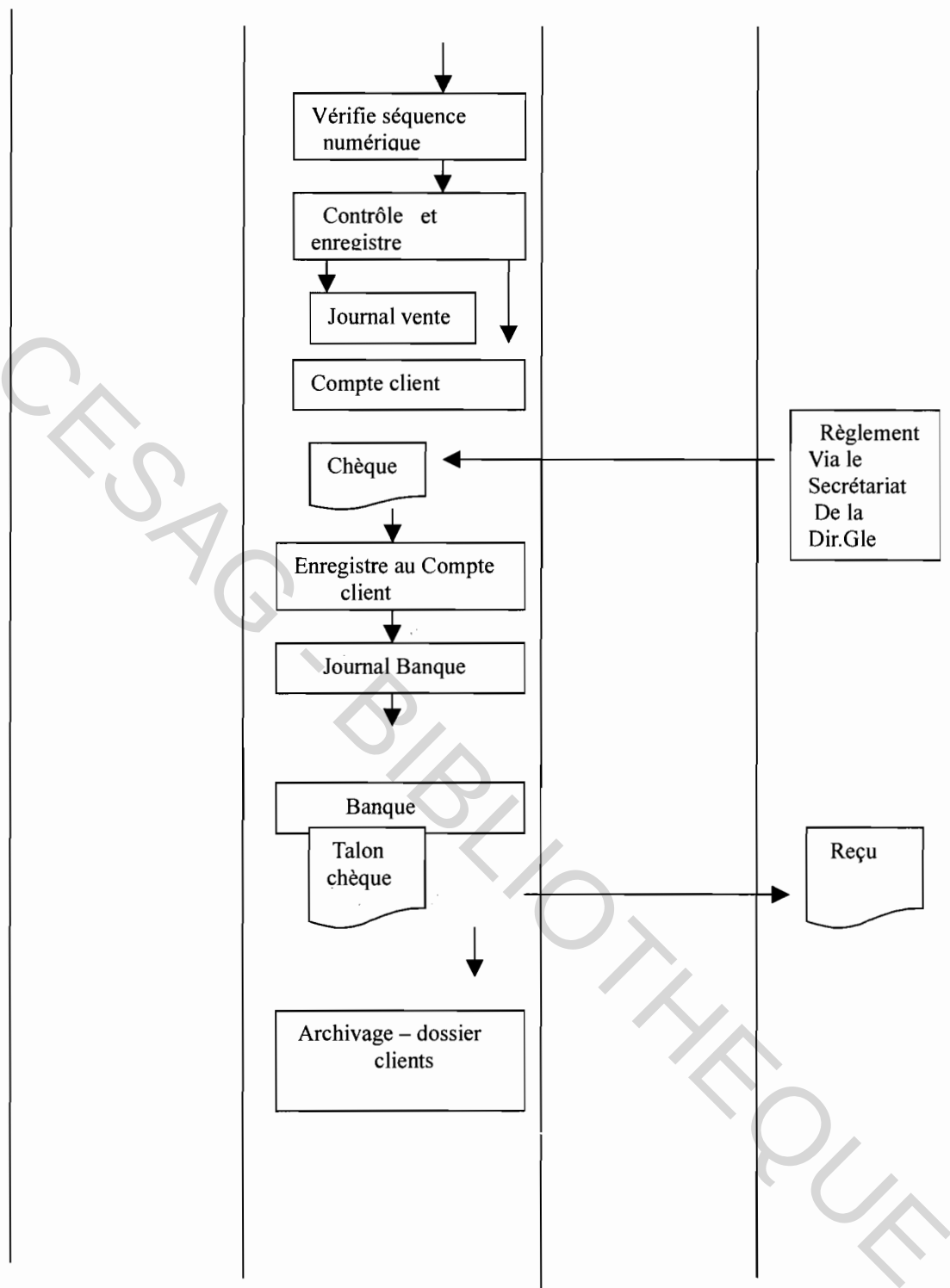
A l'instar de l'audit des achats, l'auditeur adopte une démarche d'investigation et d'évaluation à partir d'un référentiel qui est un ensemble de prescription (normes, objectifs, paradigmes, modèles, directives....) s'imposant à l'entreprise ou retenues par elles et auxquelles il va se référer pour comparer ce qu'il va constater à ce qui devrait être.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

I - Procédures des ventes (Figure n° 5)



6.



Source adaptée : D. BATUDE (1997 : 65)

II - Démarche de l'audit des ventes

Afin d'atteindre les objectifs visés dans sa mission d'audit du cycle des ventes, l'auditeur interne procédera, étape par étape, à l'examen de chaque secteur intervenant dans le fonctionnement de ce cycle vital de l'entreprise.

II – 1 Réception et traitement des commandes

Les commandes – clients sont généralement reçues oralement ou par écrit par le service des ventes. Ce dernier établit des BC pré numérotés en quatre (04) exemplaires (Opération 1, Figure n° 5) qui sont valorisés et approuvés respectivement par des responsables différents. Il faut, à ce niveau, éviter le cumul des fonctions.

D'après D. BATUDE (1998 : 67), l'auditeur s'assurera, qu'avant leur acceptation, les commandes ont bien fait l'objet d'une étude et d'une approbation par, d'une part, le service commercial quant aux conditions de ventes et la disponibilité des stocks et, d'autre part, par le service crédit quant au recouvrement de la créance.

II – 2 Exécution des commandes

Un exemplaire des BC est adressé au client, un est classé en attente au service commercial, un adressé au service livraison - expédition, et, enfin un au service comptable. L'auditeur doit vérifier que cette distribution est respectée (Opération 2, Figure n° 5). Muni d'un exemplaire du BC, le service magasin expédie la marchandise commandée par le client.

L'auditeur s'assurera que :

- ❖ que toutes les expéditions sont faites après l'acceptation du BC par les responsables autorisés ;
- ❖ que toutes les BL sont pré numérotés sans interruption de la séquence, le cas échéant, avec une justification plausible D BATUDE (98 : 67) ;
- ❖ toutes les commandes dûment approuvées sont honorées conformément aux engagements retenus (qualité, quantité, délais....) ;
- ❖ que toute livraison est matérialisée par un document écrit, quel que soit le moyen de transport utilisé ;
- ❖ que toute sortie du magasin a préalablement été autorisée par écrit par un responsable dont le nom est communiqué par avance au magasinier ;
- ❖ qu'il existe une concordance, avant chaque livraison, du BC et du BL dûment pré numérotés et enregistrés ;

- ❖ qu'à l'exécution de la commande, un exemplaire du BC a été transmis au service magasin et / ou au service production, au service livraison ou au service commercial.

II - 3 Facturation

Le responsable des commandes ou de la facturation du service commercial prépare une facture pré numérotée (Opération 3, Figure n° 5) en trois (03) exemplaires, ventilés entre le client et la comptabilité, le troisième lui est gardé en archive par le service commercial dans le dossier du client avec l'exemplaire du BC qui lui a été transmis.

A ce niveau, l'auditeur vérifiera que :

- ❖ la facturation est faite par un service rattaché au service commercial ;
- ❖ toutes les ventes ont fait l'objet d'une facturation et, réciproquement, qu'il n'a pas été établi de facture ne correspondant pas à des ventes ;
- ❖ les factures sont établies sur la base de la concordance avec les commandes reçues, les BL et les sorties de stocks.... ;
- ❖ le montant de la facture et le calcul de la TVA sont vérifiés par des personnes différentes de celle qui l'a établie et de celle qui a expédié la commande ;
- ❖ il existe un carnet de factures pré numérotées avec des couleurs différentes pour l'original et la copie ;
- ❖ les factures sont régulièrement ventilées entre le client, la comptabilité et le classement ;
- ❖ les factures sont bien classées, réunies en liasses par ordre de date, et leurs doubles rigoureusement conservés pendant 10 ans. Il est même possible de les archiver par support magnétique.

Concernant les avoirs, l'auditeur s'assurera que :

- ❖ ils sont réels et sont autorisés par une personne responsable ;
- ❖ ils ont fait rapidement l'objet d'une note de crédit ;
- ❖ ils ont fait l'objet d'un rapprochement avec les factures auxquelles ils se rapportent ;
- ❖ en cas de retour des articles, leur entrée, objet des avoirs, est effective ;
- ❖ la comptabilisation adéquate, correcte est tenue.

Lors de la livraison de la commande, le service magasin établit le BL en quatre (04) exemplaires dont un est gardé en archive par ledit service, un est adressé au client, un à la

comptabilité et un au service commercial qui, à son tour, le classe dans le dossier client. (Opération 4, Figure n° 5).

II - 4 Enregistrement des factures

Ainsi, le service comptable vérifie la séquence numérique entre le BC, le BL et la facture, procède au contrôle de conformité et enregistre l'opération dans le journal ventes et dans le compte client (Opération 5, Figure n° 6), en attente du règlement.

A ce niveau, l'auditeur s'assurera que :

- ❖ toutes les factures sont rapidement et correctement enregistrées, après que l'on ait effectué tous les contrôles et vérifications nécessaires ;
- ❖ toutes les ventes sont comptabilisées quotidiennement sur le livre journal, suivant leur ordre chronologique avec référence ou numéro attribué à la facture ;
- ❖ l'organisation du service comptable permet de déterminer, en cas de besoin, des ventes par catégorie de produits, de clientèle, par zone... ;
- ❖ la séparation des tâches est effective. Celui qui est chargé de la tenue du journal des ventes est différent de celui chargé de la facturation, de celui chargé des comptes clients, et n'a pas accès à la trésorerie.

II – 5 Les encaissements

Lors du règlement par le client, adressé directement au service courrier qui le transmet au service comptabilité, le comptable client procède à son enregistrement au compte client et au journal banque avant l'envoi du chèque à la banque (Opération 6, Figure n°5).

A ce niveau, l'auditeur vérifiera :

- ❖ il existe une séparation des tâches incompatibles. Les tâches ci – après sont confiées à des personnes différentes : comptabilité générale, comptabilité auxiliaire, réception des encaissements, dépôt en banque des recettes, préparation des chèques, signature et envoi des chèques, établissement des rapprochements bancaires ;
- ❖ il y a une correspondance des ventes au comptant avec les recettes générées ;
- ❖ la séparation des tâches d'encaissement et de livraison est effective ;
- ❖ le dépôt en banque des fonds est rapide ;
- ❖ il y a une utilisation d'un journal différent pour chaque compte bancaire, pour chaque caisse, et pour chacune des devises qui constituent l'encaissement ;
- ❖ l'ouverture du courrier est effectuée par des personnes étrangères au service de la trésorerie qui enregistrent les valeurs reçues ;
- ❖ les chèques reçus ne sont pas en blanc ;

- ❖ un rapprochement bancaire régulier est effectué pour concilier le solde de compte banque et le relevé bancaire, en procédant à une récapitulation de tous les éléments authentiquement vérifiés ;
- ❖ le rapprochement bancaire est effectué par un responsable différent de celui qui reçoit et manipule les chèques, le cas échéant, une vérification est opérée par une personne indépendante ;
- ❖ les relevés bancaires parviennent directement à la personne chargée des rapprochements bancaires.

II – 6 Suivi des comptes individuels clients

Enfin, le service comptable envoie un exemplaire de relevé de compte client au client afin que ce dernier vérifie si la situation dressée par son fournisseur est conforme à celle dont il détient. L'autre exemplaire est gardé en archive dans le dossier client du service comptabilité (Opération 7, Figure n° 5).

A ce niveau, l'auditeur vérifiera que :

- ❖ il existe une tenue et un suivi régulier des comptes individuels clients. Si cette forme n'est pas exigée par le SYSCOA, son emploi est indispensable dans la pratique ;
- ❖ les soldes créditeurs (avances, acomptes, erreurs...) sont régulièrement examinés ;
- ❖ la décision de provisionner des créances ou de les passer en pertes provient d'un responsable dûment autorisé ;
- ❖ il y a un envoi régulier, par courrier, de relevés de comptes à chaque client ;
- ❖ il y a pour chaque client, une balance par antériorité des créances. Cette situation met en évidence les créances les plus anciennes, les impayés, et les dépassements de crédit ;
- ❖ cette balance est soumise à un responsable qui l'étudie et prend les mesures qui s'imposent, notamment la relance automatique des clients » EDI (98 : 391) ;
- ❖ à côté des comptes individuels clients, est tenu un compte collectif clients dont les mouvements sont indépendants les uns des autres ;
- ❖ l'établissement des provisions pour dépréciation des créances est rigoureux, justifié et régulier ;
- ❖ les provisions sont approuvées par un responsable indépendant du suivi des comptes individuels clients.

Ainsi, l'auditeur, après avoir recueilli toutes les descriptions de postes relatifs à la fonction ventes, examiné leur date de mise en place et contrôlé la conformité de leurs actions aux règles prescrites, s'attardera sur les aspects comptables, non moins importants, de ladite fonction.

Section III : Aspects comptables de la fonction ventes

Les ventes sont comptabilisées au vu des factures. Le produit des ventes acquis durant l'exercice provient des livraisons de marchandises et des produits de l'exercice, ainsi que des prestations de services achevées durant l'exercice. Lorsqu'il existe un décalage entre comptabilisation et livraison, l'écriture est régularisée à la clôture de l'exercice.

Les écritures comptables liées aux opérations de ventes sont les suivantes :

I - Le traitement de la TVA

I – 1 Lorsque la vente n'est pas taxable à la TVA

Débit : compte de trésorerie concerné (5...) si la vente est au comptant ou au compte client (41...) s'il s'agit d'une vente à crédit, notamment :

Crédit : un des comptes suivants (701 à 707)

I – 2 Lorsque la vente est taxable à la TVA

Débit : compte de clients concerné (41...) ou compte de trésorerie (5...) si la vente est au comptant.

Crédit : compte de ventes concerné (70...), au montant HTVA.

La TVA collectée est enregistrée au crédit du compte 443 « Etat, TVA facturée » avec des subdivisions si nécessaire, (4431, 4433, 4434 et 4435).

II - Rabais, Remises, Ristournes (RRR) et Escomptes

Les réductions sur ventes peuvent avoir un caractère commercial (RRR) ou financier (Escomptes de règlement) et concerner une facture particulière ou l'ensemble des factures d'une période.

II – 1 Remises accordées sur facture

Ce sont des réductions du prix de vente. La vente est enregistrée pour son montant net.

II – 2 Rabais accordé

S'il intervient au moment de la vente, la vente est enregistrée pour son montant net. Par contre, s'il intervient postérieurement, il fait l'objet d'une note d'avoir :

70. Vente de produits

443 Etat, TVA facturée sur vente

411 Client X

(Libellé : avoir n°..., client X)

II – 3 Ristournes accordées

Elles font aussi l'objet d'une note d'avoir.

II – 4 Escomptes de règlement accordés

La vente est enregistrée pour son montant total avant escompte, celui – ci constitue une charge financière débitée au compte 673 « Escompte accordé » :

673 Escompte accordé

411 Client X

(Libellé : avoir n°..., client X)

III - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Lorsque l'entreprise reçoit des avances ou acomptes sur des commandes à livrer, des travaux à effectuer ou des services à rendre, ils sont crédités, selon le cas, comme suit :

5. Compte de trésorerie concerné

4191 Clients, avances et acomptes reçus

4192 Clients, groupe, avances et acomptes reçus

IV - Produits accessoires

Il s'agit de produits divers, se rattachant de façon indirecte à la production . Ils sont crédités au compte 707 « Produits accessoires ».

V - Prestations de services

Elles sont créditées au compte 706 « Services rendus ». Le montant de la TVA correspondant est crédité au compte 4432 « TVA facturée sur prestations de services ».

VI - Les emballages

L'entreprise, qui consigne des emballages en plus du prix de vente, consent un prêt à usage assorti d'un dépôt de fonds de garantie. Les comptes relatifs aux emballages fonctionnent donc de la même manière que ceux relatifs aux marchandises ; seule la consignation engendre une particularité .

VI – 1 Ecritures de la consignation :

411 Client

701 Vente de marchandises
443 Etat, TVA facturée
4194 Client, emballages consignés

(Libellé : Facture n°..., client X, consignation)

VI – 2 Retour de l'emballage au prix de la consignation

4194 Client, emballages consignés

411 Client

(Libellé : Client X , ma facture d'avoir)

VI – 3 Lorsque le prix de reprise est inférieur au prix de la consignation

4194 Client, emballages consignés

411 Client

7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages

443 Etat, TVA facturée

(Libellé : Client X, ma facture d'avoir)

En effet, selon A. ERSA (I : 98 : 211), « chez le fournisseur, le compte de dette suspensive est débité du prix de consignation des emballages restitués ; la différence entre le prix de consignation et le prix de reprise constitue un produit accessoire comptabilisé, pour son montant hors taxe, au crédit du compte « 7074 Bonis sur reprises et cessions d'emballages ».

Chez le client par contre, soutient le même auteur, « le compte de créance suspensive est crédité du prix de consignation des emballages restitués ; la différence entre le prix de consignation et le prix de reprise constitue pour lui une charge imputable au compte « 6224 Malis sur emballages » pour son montant hors taxe aussi ».

R. EDI (98 : 351) partage cette position quand il affirme qu' « il est admis qu'en matière de retour d'emballages, le prix de déconsignation soit inférieur au prix de consignation. Dans ce cas, l'écart est analysé chez le client, comme le coût de la location enregistré au compte 6224 « Malis sur emballages », en contre partie du crédit 4094 « Fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre ». Pour le fournisseur, il s'agit d'un produit accessoire à la vente, à comptabiliser au crédit du compte 7074 « Bonis sur reprises et cession d'emballages ».

VI – 4 Conservation de l'emballage consigné

☐ Lorsque le prix de vente est égal au prix de consignation :

411 Client

7071 Emballages perdus facturés

443 Etat, TVA facturée

(Libellé : Ventes d'emballages)

☐ Lorsque le prix de vente est supérieur au prix de consignation :

4194 Client, emballages consignés

411 Client

7071 Emballages perdus facturés

443 Etat, TVA facturée

(Libellé : Vente d'emballages)

Selon A. ERSAG (I : 98 : 213), « si l'entreprise utilise l'inventaire permanent, elle devra constater la sortie de stock au coût d'achat, en passant l'écriture suivante :

6033 Variation de stock emballages récupérables

243 Matériel d'emballage récupérable et
identifiable

ou 3352 Emballages récupérables non identifiables

(Libellé : sortie de stock)

En effet, soutient R. EDI (98 : 352), « l'entreprise reste propriétaire de l'emballage qui constitue normalement une immobilisation portée au crédit du compte 243 « Matériel d'emballage récupérable et identifiable » ; toutefois, lorsqu'il n'est pas commodément identifiable unité par unité, il peut être assimilé à un stock et inscrit au crédit du compte 3352 « Emballages récupérables non identifiables ».

VI – 5 Emballages perdus ou détruits

411 Clients

443 Etat, TVA facturée

7071 Emballages perdus facturés

(Libellé : Vente d'emballages)

6033 Variation stock emballages récupérables

243 ou 3352

(Libellé : Sortie de stock)

VI – 6 Cas de vente d'emballages préalablement prêtés

Selon A. ERSAG (I : 98 : 214), « aucune écriture ne constate le prêt en comptabilité. Par conséquent, si le prêt se transforme en vent ferme, il convient d'enregistrer la vente ou l'achat correspondant au prix convenu :

- 411 Client
- 7074 Bonis et cessions d'emballages
- 443 Etat, TVA facturée

De même, si l'entreprise tient ses comptes de stocks selon les principes de l'inventaire permanent, elle devra constater la sortie des emballages vendus au coût d'achat :

- 6032 Variation stocks emballages récupérables
- 3352 Emballages récupérables non identifiables
- Ou 243 Emballages identifiables récupérables

VI – 7 Cas de location d'emballages

La location constitue un produit pour le fournisseur, imputable au crédit du compte « 7073 Location » et une charge, pour le client, inscrite au débit du compte « 6225 Location d'emballages » :

- 411 Client
- 7072 Location
- 443 Etat, TVA facturée

VII - Provisions pour risques et charges liés aux ventes

La régularisation des comptes et la sincérité du résultat d'exploitation exigent de tenir compte, à la clôture de chaque exercice, des dépenses susceptibles d'être engagées du fait de la garantie donnée aux clients. Le montant de la provision à constituer peut être déterminé statistiquement, par référence au coût de la garantie des exercices précédents, mais le rapprochement doit être suffisamment approximatif.

La provision est créditée au compte 192 « Provisions pour garantie donnée aux clients », par le débit du compte 6911 « Dotations aux provisions pour risques et charges ».

Conclusion

Fonction essentielle de l'entreprise, la vente de bien ou de services obéit à des règles strictes. Les opérations relatives à cet important cycle sont celles que l'entreprise effectue à titre principal pour l'obtention d'un revenu, l'amélioration des performances et l'augmentation de la valeur ajoutée. Elles couvrent, par conséquent, les fonctions situées en amont de la vente (approbation préalable des crédits, réception des commandes et préparation des livraisons) que les fonctions en aval de celle – ci (suivi des comptes de clients, recouvrement et encaissement des créances).

Vu le caractère massif des ventes de l'exercice, l'auditeur pourra alors effectuer des sondages dont l'étendue dépendra de la fréquence des risques. Il s'assurera que les montants des créances reconnues par les clients circularisés sont en accord avec les comptes auxiliaires et que le total de ces comptes est correctement reporté sur le compte global clients. Si les résultats de la circularisation sont satisfaisants, l'auditeur pourra alors conclure que, sur la base des sondages effectués, le compte clients, inscrit au bilan, est exhaustif et justifié.

Ainsi, l'auditeur prendra le temps d'orienter et de planifier sa mission car, « l'entreprise n'est pas seulement une juxtaposition de chiffres, de bilans et de ratios toujours audités de la même manière : elle est avant tout une communauté d'individus et un système d'organisation qui nécessitent à chaque fois une adaptation des méthodes employées » (A. DAYAN, 1999 : 890).

L'auditeur doit, par conséquent, lors de son audit des ventes :

- acquérir une connaissance générale de l'entreprise, en particulier du service responsable de la commercialisation et de son environnement avec, pour objectif, d'identifier les risques propres à la fonction ventes ;
- identifier les systèmes et domaines significatifs de la fonction avec, pour objectif, de déterminer les éléments clefs sur lesquels, l'auditeur va accentuer ses travaux ;
- rédiger un plan de mission, avec pour objectif, de préciser et de formaliser la nature, l'étendue et le calendrier des travaux ;
- analyser les risques et les déficiences existants dans le but de donner des conseils, de faire des recommandations, de mettre en place des procédés efficaces et efficients (procédés informatiques, de gestion des stocks, des mesures de ventes, des techniques de livraison ou de facturation...), ou encore de proposer de nouvelles stratégies en vue d'améliorer les performances de l'entreprise.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Le cadre théorique nous a permis d'étudier le concept de contrôle interne, socle sur lequel, l'auditeur s'appuie principalement, par le biais du manuel de procédures qui est un précieux document de travail. Le contrôle interne repose sur un certain nombre de règles de conduite ou de préceptes dont le respect lui confèrera une qualité satisfaisante.

Par conséquent, si l'intérêt du contrôle interne est évident pour la direction de l'entreprise, il doit être l'affaire de tout le personnel, l'auditeur cherchant seulement à aider à son amélioration.

En effet, l'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur de déterminer dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur l'efficacité des procédures existantes, de limiter ainsi le nombre de transactions, documents, pièces, écritures à analyser et d'orienter ses travaux vers l'appréciation de risques majeurs. L'évaluation du contrôle interne est également le moyen, pour l'auditeur, de s'assurer du traitement correct des opérations répétitives, tels que les facturations et leurs encaissements, les achats et leurs paiements.

L'évaluation du contrôle interne constitue donc l'élément moteur de la démarche de l'auditeur. Lorsque l'analyse aboutit à une appréciation favorable du contrôle interne, l'auditeur peut réduire ses vérifications directes. En revanche, si le contrôle interne est insuffisant, les investigations devront être approfondies.

Ainsi, pour les fonctions achats et ventes, l'auditeur aura pour mission principale, à l'aide d'outils et des moyens propres à lui, et selon une méthodologie bien définie, de s'assurer de l'application concrète des procédures en place en vue d'apprécier leur efficacité ou, le cas échéant, formuler des recommandations pour leur amélioration.

Pour bien mener ces importantes prérogatives auxquelles est associée la pérennité de l'entreprise, l'auditeur occupe dans le staff managérial une place de choix avec des pouvoirs larges lui permettant de garder son indépendance dans l'accomplissement des missions qui lui sont confiées.

Toutefois, l'auditeur doit adapter sa démarche aux objectifs recherchés et tenir compte des réalités de l'entité en question.

PARTIE II : CADRE PRATIQUE

**AUDIT DES ACHATS ET DES VENTES DES
HYDROCARBURES A LA SOCIETE AFRICAINE DE
RAFFINAGE**

INTRODUCTION

Les fonctions achats et ventes sont essentielles pour une entreprise, notamment industrielle et commerciale. Elles sont même sa raison d'être. On ne peut imaginer l'absence de ces deux fonctions dans une entreprise industrielle et commerciale, quels que soient la taille de celle – ci et le degré de centralisation des décisions d'achat ou de vente.

De même, il est impensable de trouver une entreprise industrielle et commerciale respectable où il n'y a pas de manuel de procédures, ce qui constitue d'ailleurs une exigence du SYSCOA.

Cependant, il ne suffit pas à l'entreprise d'avoir un manuel de procédures pour assurer sa performance et garantir son maintien dans un environnement économique en perpétuelle concurrence. Ce qui doit être mis en exergue, c'est l'efficacité du système de contrôle interne. C'est ce à quoi, nous nous attachons à faire dans cette seconde partie de l'étude.

En effet, l'audit des achats et des ventes des hydrocarbures est un audit opérationnel visant l'efficacité de ces deux fonctions vitales pour l'entreprise. Cette partie, pratique, aura donc pour objectifs :

- ☐ de faire ressortir les forces et les faiblesses du système de contrôle interne en vigueur ;
- ☐ d'indiquer les incidences probables de ces faiblesses ;
- ☐ de formuler des recommandations en vue de son amélioration.

Par ailleurs, avant de commencer l'étude proprement dite, il est nécessaire de prendre connaissance de l'entité que nous avons choisi d'appliquer cette théorie développée antérieurement, et où nous avons effectué notre stage de fin de formation : la Société Africaine de Raffinage (S.A.R).

Pour cela, la démarche adoptée est simple. L'audit des achats et des ventes des hydrocarbures sera fonction du modèle d'analyse décrit dans notre approche méthodologique.

Ainsi, nous allons faire une présentation générale de la S.A.R et développer l'approche méthodologique de l'étude (Chapitre 1), avant de procéder à l'analyse diagnostique détaillée du système de contrôle interne des cycles achats et ventes des hydrocarbures dans cette importante entreprise industrielle (Chapitre 2), et, par suite, de faire éventuellement des recommandations avec la description du plan de leur mise en œuvre.

CHAPITRE I : PRÉSENTATION GÉNÉRALE ET APPROCHE MÉTHODOLOGIQUE DE L'ÉTUDE

Section I : Présentation Générale de la S.A.R

I - Localisation

La S.A.R est une entreprise industrielle (la 2^e du Sénégal par son chiffre d'affaires) s'occupant d'une part du raffinage du pétrole brut importé, et, d'autre part, de la commercialisation des produits finis et dérivés fabriqués ou importés.

Elle est implantée à MBAO, au Kilomètre 18 Route de Rufisque, et couvre une superficie de 70 hectares dont 32 sont occupés par l'usine. Le siège social est situé au 15, Boulevard de la République à Dakar.

II - Historique

La S.A.R est fondée en avril 1961 par l'Etat du Sénégal, en collaboration avec la multinationale française ELF Aquitaine. Le traitement du pétrole a démarré le 30 octobre 1963 et l'inauguration officielle se fit le 27 janvier 1964. Le raffinage comprenait à l'origine une distillation atmosphérique de 600 000 tonnes par an et un réformeur catalytique de 55 000 tonnes par an. En moins de 25 ans, plus de 45 milliards F CFA ont été consacrés à la modernisation des installations et au renforcement de sa capacité (voir historique en annexe1)

La capacité de traitement est ainsi progressivement passée de 600 000 tonnes en 1963 à 1 200 000 tonnes par an aujourd'hui.

L'effectif de la S.A.R se chiffre, au 31 décembre 1999, à 236 agents permanents, dont 26 ingénieurs et cadres, 63 agents de maîtrise et 147 employés – ouvriers.

III - Aspects juridiques

La S.A.R est une société anonyme au capital de 1 Milliards F CFA (voir annexe 2 : Répartition du capital social), réparti en 100 000 actions d'une valeur nominale de 10 000 F CFA et détenu comme suit :

---- L'Etat du Sénégal, par l'intermédiaire de Pétrosen : 10 %

---- Le groupe Total – Elf, (Total Fina)	: 54,6 %
---- Shell	: 23,6 %
---- Mobil Oil	: 11,8 %

Le groupe Total – Elf, maison mère, apporte une assistance technique à la S.A.R.

Les actions de l'Etat bénéficient d'un régime privilégié. Elles permettent à l'Etat de bénéficier doublement du pourcentage des dividendes.

IV - Régime fiscal

La convention d'établissement a permis à la S.A.R, de 1962 à 1989, de bénéficier d'un régime fiscal préférentiel. Depuis 1989, la S.A.R est soumise au régime fiscal de droit commun.

V - Organisation interne

La S.A.R comporte cinq (5) directions :

- La Direction générale
- La Direction technique
- La Direction commerciale
- La Direction financière
- La Direction des relations humaines et des affaires juridiques

V – 1 La Direction Générale

Responsable de la bonne marche de la société devant le Conseil d'Administration, le Directeur Général a pour mission :

- d'orienter l'entreprise vers les objectifs fixés par le Conseil d'Administration,
- de coordonner les activités menées par les autres Directeurs.

Sont rattachés à la Direction Générale, notamment :

- Le Département Audit Interne et Contrôle de Gestion

Il est chargé d'abord de mener des activités de contrôle et de vérification dans tous les secteurs, ensuite d'assurer le suivi budgétaire, et, enfin, d'établir le tableau de bord ou reporting mensuel.

Un certain nombre d'entreprise, comme c'est le cas de la SAR, regroupe l'audit interne et le contrôle de gestion sous la même direction et fait circuler les hommes entre les deux fonctions.

Si l'audit interne, et même externe, a pour rôle d'évaluer la qualité de l'organisation de l'entreprise et la fiabilité de son information financière, le contrôle de gestion est, en grande

partie, responsable des outils de prévision et de suivi des réalisations et participe à la définition des politiques et méthodes de gestion en vue d'accroître la rentabilité et l'efficacité de l'entreprise. Du fait de leur complémentarité de leur mission, les auditeurs et les contrôleurs de gestion ne peuvent plus s'ignorer.

Mais, selon J.E.COLOBES et M.C. LABROUSSE (1997 : XI), « en matière prévisionnelle, par exemple, le volontarisme du contrôleur de gestion peut, lorsqu'il formalise les défis de l'entreprise qu'il sert et qu'il en stimule le développement, être confronté de temps en temps à la prudence de l'auditeur interne ou externe, chargé notamment d'évaluer les risques qui peuvent les accompagner ».

Cette mince distanciation ne doit cependant pas être exagérée. En effet, les deux fonctions ont, pour vocation commune, de diminuer les risques susceptibles de mettre en péril la pérennité de l'exploitation et, globalement donc, s'aider mutuellement dans ce rôle important :

- Le contrôle de gestion fournit à l'auditeur des informations précieuses qui leur permettent d'orienter leur contrôle, préparer leurs missions, s'assurer de la cohérence des données et valider les résultats de leurs investigations.
- L'audit peut être pour le contrôle de gestion :
 - une source d'informations, par ses rapports ;
 - une source de validation, par les travaux qu'il peut mettre en œuvre sur préconisation du contrôle de gestion.

En tout cas, la complémentarité des deux fonctions doit s'appesantir sur leur bonne compréhension réciproque pour le seul bénéfice de l'entreprise. D'où la volonté soutenue de la S.A.R de les regrouper en un seul département, par ailleurs, dynamique.

Deux autres services sont rattachés à la Direction générale :

- Le Service de la Communication
- Le Conseiller en Organisation

V – 2 La Direction Technique

S'occupe de l'exploitation des installations de la raffinerie. Elle est responsable du traitement du pétrole brut, du stockage, des produits fabriqués dans l'usine ainsi que de leur qualité et de la sécurité des biens et des personnes. Elle se compose :

- Les Services de fabrication, du mouvement des produits et programmes, du contrôle et des méthodes, du laboratoire ;
- Le Département de la maintenance.
- Le Service Achats et Approvisionnements

Il s'occupe des achats de produits (matériel, outillage, mobilier, fournitures,...), autres que ceux pétroliers, et de l'ensemble des opérations de transit et de dédouanement.

**V – 3 La Direction des Relations Humaines et des Affaires
juridiques**

Elle s'occupe de l'administration du personnel et a, en charge, le recrutement et la formation des agents. Relèvent aussi de cette Direction : le règlement des contentieux, la gestion des assurances risques (usine, matériel, personnel...).

Cette Direction comprend deux services :

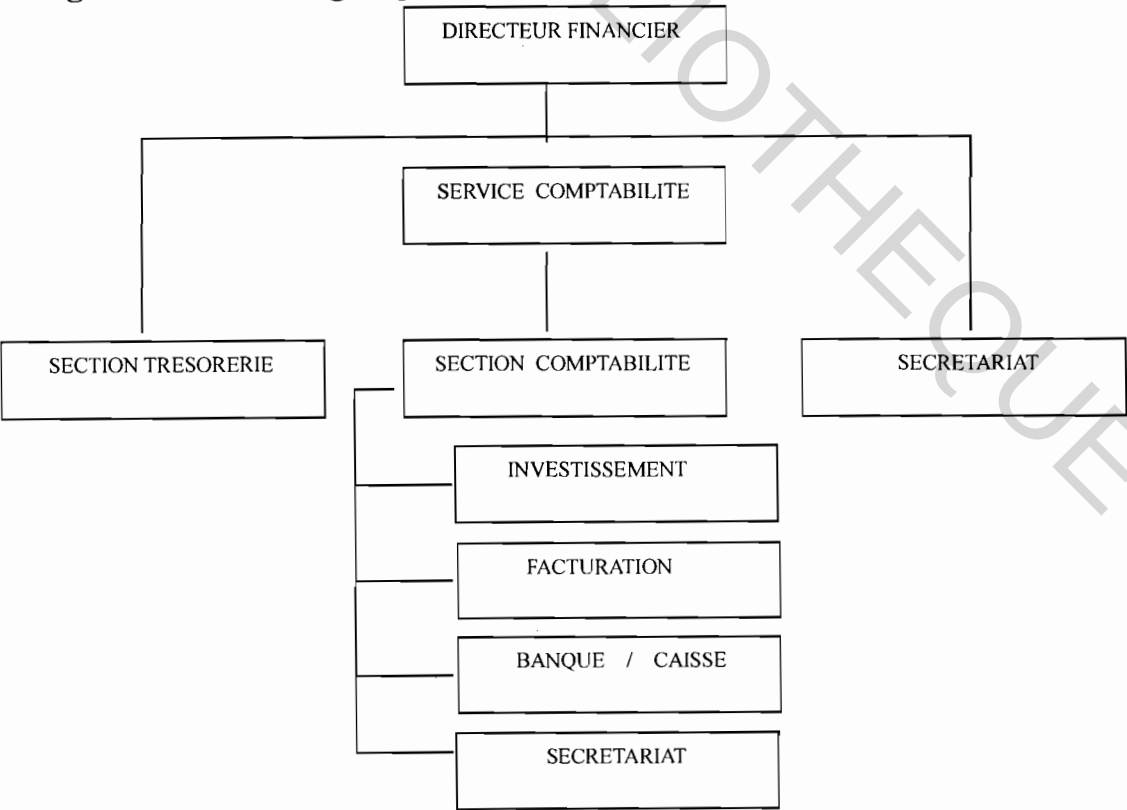
- Relations humaines et contentieux ;
- Moyens généraux.

V – 4 La Direction Financière

Elle assure la gestion des ressources financières et la collecte des ressources pour financer les engagements de la société. Elle veille donc au maintien de l'équilibre financier de l'entreprise. Elle a sous sa responsabilité, le Service de la comptabilité, subdivisé en deux sections :

- La comptabilité générale ;
- La trésorerie.

Figure n° 6 : Organigramme de la Direction Financière



V – 5 La Direction Commerciale

Elle est chargée de l'élaboration des programmes annuels d'approvisionnements, la commercialisation des produits, la prospection des marchés et la gestion des relations avec la clientèle. Elle comprend :

- Le Service informatique : il gère la centralisation et le traitement automatique De l'information grâce à un ordinateur auquel sont connectés des terminaux répartis dans les différents Services. Ce système est également couplé à un réseau intra net de messagerie.
- Le Service Ressources et Débouchés (RD) : il s'occupe de la programmation, de la facturation, et du transit des produits pétroliers. De ce fait, il est chargé de l'approvisionnement en pétrole brut et en produits finis. Par conséquent, c'est la fonction de cet important service, (achats et ventes des hydrocarbures), qui fait l'objet de notre étude. Il est divisé en trois (03) sections.

- Programmation,
- Bilan – Facturation,
- Export – Transit.

Figure n° 7 : Organigramme de la Direction Commerciale

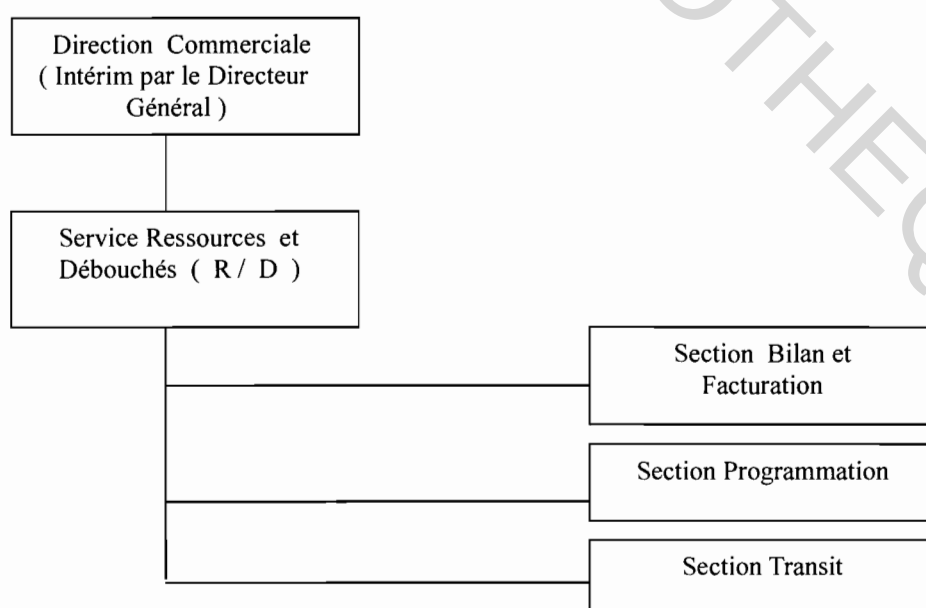
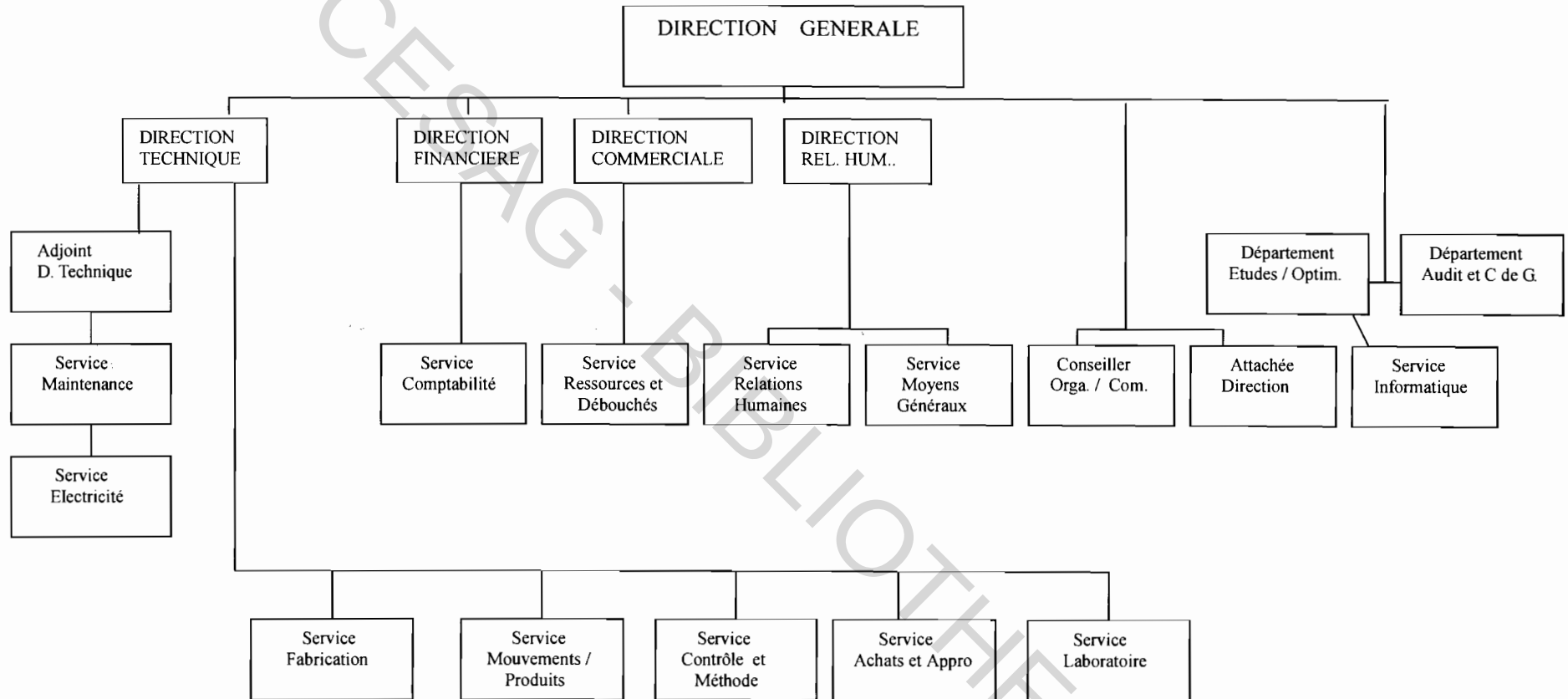


Figure n° 8 : Organigramme Général de la SOCIETE AFRICAINE DE RAFFINAGE



Section II : Approche méthodologique de l'étude

Le plan que tout travail d'audit doit revêtir, ainsi que les concepts de base universels devant y figurer ont été définis dans la première partie de notre étude.

Il s'agit à cette étape :

- ❑ D'établir les possibilités les possibilités d'amélioration du fonctionnement du contrôle interne des cycles achats et ventes des hydrocarbures à l'aide de techniques et moyens propres à l'audit et à partir d'un diagnostic initial autour duquel, le plus large consensus est obtenu ;
- ❑ En somme de créer, au sein de ces cycles, une dynamique de performance ou, du moins, de l'améliorer.

A cet effet, la recherche de données doit être organisée. Celles – ci devant, par la suite, être collectées et exploitées.

I - Organisation de la recherche

L'organisation de la recherche a porté sur un diagnostic du manuel de procédures de la S.A.R, nous permettant ainsi de fixer, d'ores et déjà, des objectifs précis dans la recherche.

I – 1 Diagnostic du manuel de procédures

Toute organisation doit faire l'objet d'un manuel de procédures. Cela est devenu une exigence depuis l'avènement du SYSCOA, notamment en ses articles 6 et 16 alinéa 1 du Règlement relatif au Droit comptable dans les Etats de l'U.E.M.O.A. Par conséquent, la simple disposition d'un manuel de procédures par la S.A.R sur les achats et les ventes des hydrocarbures ne doit pas nous empêcher de procéder à son évaluation en vue de détecter d'éventuelles failles ou imperfections. Ainsi, nous nous sommes posé les questions suivantes :

- ❑ Le manuel de procédures est – il efficace et performant au point de minimiser raisonnablement les risques encourus par la S.A.R ?
- ❑ Le manuel de procédures est – il à jour et en adéquation avec ce qui se passe sur le terrain ?
- ❑ Le manuel de procédures permet – il raisonnablement de sécuriser les actifs, d'optimiser les ressources, de garantir la fiabilité de l'information, de pérenniser l'exploitation et de respecter les directives et instructions ?

Pour répondre à ces interrogations, l'auditeur doit effectuer les contrôles suivants :

- S'assurer de la sauvegarde des intérêts de la société dans le processus d'achats ;
- L'effectivité de la commande de tous les produits reçus vérifiée ;
- S'assurer de l'équivalence des factures aux produits reçus et leur enregistrement correct ;
- S'assurer de la justification, de l'autorisation et de l'enregistrement correct des paiements ;
- Vérifier que la facturation et l'enregistrement des produits expédiés sont correctement effectués ;
- S'assurer du recouvrement de tous les montants facturés et des créances examinées et raisonnablement dépréciées ;
- Vérifier que toutes les recettes sont correctement enregistrées.

I – 2 Les objectifs visés

Muni de ces interrogations, nous avons fixé des objectifs à atteindre dans la recherche à l'aide d'outils adéquats. Ainsi, il s'agira de vérifier, par exemple, si les procédures permettent de mieux acheter et de vendre beaucoup et mieux, si le dispositif actuel permet à la S.A.R d'affronter avantageusement la concurrence ; en somme, si l'organisation et le fonctionnement des cycles achats et ventes permettent raisonnablement d'atteindre les objectifs ou prévisions de la direction

II - Collecte et analyse des données

Il s'agit, à ce niveau, de choisir la méthode de collecte, de traite, et ensuite d'analyse des données recueillies.

II – 1 Choix de la méthode de collecte

Afin d'atteindre les objectifs fixés, tout en se conformant au modèle d'analyse retenu, nous avons opté pour une procédure d'échantillonnage avec, à l'appui, les outils les mieux adaptés.

II – 1 – 1 L' échantillonnage

Compte tenu de la brièveté de notre séjour à la S.A.R, il nous était difficile de voir exhaustivement toutes les opérations d'achats et de ventes des hydrocarbures pour une période donnée. C'est pourquoi nous nous sommes limités à un échantillonnage choisi en fonction de l'importance des quantités et des prix.

En effet, pour mener l'audit des achats, nous nous sommes appesantis sur l'achat d'une cargaison de pétrole brut d'une quantité de 112 700 tonnes et d'une valeur de 13 milliards francs CFA environs. Lors de notre passage, cette commande était la plus importante du lot.

Pour mener l'audit des ventes, nous nous sommes intéressés principalement aux ventes du mois de juin 2 000 sur un échantillon, prix au hasard, de 10 bordereaux de livraison (BL), représentant environ 2 500 tonnes et 928 811 872 francs CFA.

Pour toutes ces opérations, la collecte de données a été effectuée à l'aide de questionnaire soumis aux différents responsables. De même, nous avons consulté les précédents rapports des auditeurs et interrogé ces derniers.

II – 1 – 2 Les outils

Le choix des outils de collecte des données a été conditionné par l'atteinte d'objectifs de recherche précis.

II.1.2.1 Le questionnaire

Il nous a permis de prendre connaissance, dans un premier temps, du dispositif de contrôle interne lié aux fonctions achats et ventes, afin de recueillir des informations nécessaires pour la détection des forces et faiblesses de celui – ci.

A cet effet, nous avons utilisé deux (02) types de questionnaire administrés aux opérationnels. Celui à questions fermées nous a permis de camper les réponses dans le cadre de l'étude. Celui à questions ouvertes nous a permis de recueillir davantage de renseignements sur les procédures d'exécution des tâches et sur les risques liés au fonctionnement des procédures.

Ainsi, le questionnaire a été rédigé de sorte à ce qu'une réponse « OUI » corresponde à une bonne conception du système et, une réponse « NON », à un risque.

II.1.2.2 Les grilles d'analyse des tâches

Les grilles d'analyse des tâches nous ont permis de faire ressortir les différentes fonctions assumées par poste de travail, et de repérer, s'il y a lieu, les cumuls de fonction.

II.1.2.3 La prise de connaissance de documents

Existants

Nous avons recensé l'essentiel des documents pouvant nous aider à la réalisation efficace de l'étude. Ainsi, nous avons pris connaissance des procédures écrites de l'entreprise, les rapports précédents des auditeurs, la description des postes, les organigrammes, diagrammes ou circuits de documents.

II – 2 Traitement et analyse des données

Les informations recueillies lors de la phase de recherche seront analysées et traitées sur la base des principes généraux de l'audit interne, en tenant compte, naturellement, des caractéristiques et particularités de la S.A.R.

Ainsi, des tableaux de synthèse seront élaborés à partir des informations recueillies.

II-2-1 Le dispositif théorique de contrôle interne à la S.A.R

A partir de la prise de connaissance du manuel de procédures en vigueur à la S.A.R, relatif aux fonctions achats et ventes des hydrocarbures, nous élaborerons un système d'évaluation du contrôle interne à même de prévenir et /ou de détecter les risques que peut engendrer l'exécution des tâches.

Avec l'appui de ce tableau, nous analyserons le manuel de procédures de la S.A.R relatif aux fonctions achats et ventes des hydrocarbures et formulerons des recommandations ou procédures à mettre en place en vue d'améliorer le système.

II-2-2 Tableau d'identification des forces et faiblesses

Ce tableau fera ressortir les forces et les faiblesses du système de contrôle interne des cycles achats et ventes des hydrocarbures à la S.A.R, leurs causes, en précisant l'impact des faiblesses ou leurs incidences sur les cycles en question.

II-2-3 Tableau de constatation de la réalisation des objectifs

Ce tableau servira à constater la réalisation ou non des objectifs de l'audit des achats et des ventes des hydrocarbures à la S.A.R, à identifier les causes et à voir les conséquences.

Ainsi, nous avons pris connaissance de l'organisation générale de la S.A.R et décliner la stratégie d'audit à adopter pour atteindre les objectifs visés. Il s'agit maintenant, de lancer l'audit proprement dit en procédant notamment à l'analyse diagnostique détaillée du système de contrôle interne.

CHAPITRE 2 : DIAGNOSTIC DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE DES CYCLES ACHATS ET VENTES

Afin de procéder à l'élément essentiel de procédure d'audit : l'analyse diagnostique détaillée du système de contrôle interne des fonctions achats et ventes, l'auditeur adopte la méthodologie précédemment définie notamment en faisant la collecte des documents de base, et leur analyse dans le but d'identifier les anomalies ou dysfonctionnements.

Section I : Prise de connaissance des documents existants

Cette prise de possession de l'existant a été acquise à l'aide principalement du manuel de procédures relatives aux fonctions achats et ventes des hydrocarbures, de la description des postes, des organigrammes, des circuits de documents, de la narration et de l'observation physique.

I - Le cycle des achats

I - 1 Gestion des commandes et sélection des fournisseurs

I-1-1 Prévision et expression des besoins

Annuellement, le Chef de service RD fait une estimation, sur la base des éléments statistiques de consommation fournis par le GPP, des besoins en hydrocarbures. En fonction de la cadence de traitement et des capacités de stockage, un programme d'importation, basé sur les besoins exprimés par les distributeurs, est élaboré et planifié.

I-1-2 Choix des fournisseurs

I-1-2-1 Constitution de l'appel d'offre et agrément des traders

Après établissement de l'expression des besoins, le Chef de service RD, en collaboration avec les Directeurs Technique et Commercial, constitue un dossier d'appel d'offres comprenant les caractéristiques suivantes : la nature du produit, la taille du lot, la fourchette de livraison, le prix, le paiement, les frais d'inspection, le délai de règlement, les

surestaries, le temps de planche, les surprimes d'âge et de pavillon, les instructions documentaires, la date et l'heure limites de remise des offres.

En amont de cette procédure, le Chef de service RD aura sélectionné les fournisseurs à partir d'une liste des actionnaires, systématiquement consultés, et d'une liste de traders, préalablement agréés par la S.A.R.

L'agrément est délivré après étude du dossier fourni par la société postulante et comprenant les renseignements sur son identité, sa raison sociale, son adresse complète, le nom de ses principaux responsables, ses références commerciales (chiffres d'affaires annuels, fournisseurs et clients les plus importants) et bancaires (au Sénégal et à l'étranger). Les actionnaires aussi donnent leur avis sur la notoriété et la fiabilité de la société postulante.

I-1-2-2 Lancement de l'appel d'offre

Après constitution du dossier d'appel d'offre et sa signature par le Directeur Général, le Chef de service RD y mentionne la date d'envoi (jour J) et envoie par télex à chaque fournisseur un exemplaire. Les offres sont remises au secrétariat de la Direction Générale par les fournisseurs sous pli cacheté ou par télex au plus tard (jour J + 7) entre 12 heures et 14 heures.

I-1-2-3 Dépouillement des offres et confirmation des termes du contrat

Une commission, composée du P.C.A, du DG, des Directeurs Financier et Commercial et du Chef de service RD, procède au dépouillement des offres le jour même de la remise de celles – ci (jour J +7) entre 12 heures et 14 heures. Pour cela, la commission dresse un tableau de comparaison des offres, qui fait office de procès verbal de dépouillement, sur la base des critères suivants : le prix CAF, la fourchette de livraison, la qualité du brut à livrer, la taille du lot, le mode de facturation et de paiement, le délai de règlement, les surestaries, les surprimes d'âge et de pavillon (assurances), le temps de planche et les frais d'inspection. Les membres de la commission signent le procès verbal après le choix du fournisseur. Le Chef de service RD informera par la suite, par télex, d'une part tous les soumissionnaires, et, d'autre part, le fournisseur dont l'offre est retenue en lui précisant la date de réception du contrat définitif (jour J + 8).

Dès la réception du contrat définitif (jour J + 9), le Chef de service RD l'exploite, confirme ses termes, comme initialement prévus, et envoie le contrat définitif, par télex, le jour même .

I-1-2-4 Etablissement de la note de calcul provisoire

Dès la fin de la procédure d'appel d'offres, le Chef de service RD établit une note de calcul provisoire de la valeur de la cargaison intégrant les données suivantes : la nature du produit livré, le nom du tanker, la quantité du BL, la date du BL, la valeur CAF, le nom du fournisseur et l'échéance du règlement. Il transmet ensuite, une copie de la feuille de calcul au Directeur Financier.

I - 2 Affrètement du navire

I - 2 - 1 Nomination du navire

Avant le chargement de la cargaison, le fournisseur envoie, par fax, au Chef de service RD, qui l'infirme ou le confirme, une nomination comprenant : le nom, le pavillon et l'âge du navire.

S'il y a confirmation, le fournisseur, après chargement, envoie par fax au Chef de service RD, un document portant affrètement du navire comprenant : la qualité du produit chargé, la date et le port de chargement, les quantités chargées, la date d'arrivée estimée et tirant d'eau.

Le Chef de service RD reçoit l'avis d'expédition, envoyé par fax ou télex par le fournisseur, et l'impute au Chef de section programme.

I - 2 - 2 Emission de l'avis de déchargement et constitution de la provision

A la réception de l'avis d'expédition, le Chef de section programme rédige un avis de déchargement comportant, outre les informations sur l'avis d'expédition : le nom de l'expert au déchargement, les bacs de réception, les manœuvres à effectuer, la taille des lots du tanker. Il remet un exemplaire de l'avis de déchargement au Directeur Général, au Directeur Financier, au Directeur des Relations Humaines, au Directeur Commercial, à l'adjoint du Directeur Technique, au Chef de service Développement, au Chef de service Sécurité et Contrôle, au Chef de service Laboratoire, au Chef de service Comptabilité, à l'inspection, à la section stockage, au Chef du Bureau des Douanes de (Dakar – pétrole) et à l'expert commis par la S.A.R. Il conserve un exemplaire.

I - 3 Les opérations de déchargement

I - 3 - 1 Amarrage et remise de documents du navire

Dès la réception de l'avis de déchargement, le Chef de section « pipe » ou son représentant constitue avec « ses agents pipes » une équipe d'amarrage et se rend avec celle-ci à bord du navire dont il pilotera l'ensemble des manœuvres de l'équipe.

A l'arrivée du navire, son commandant remet au représentant de la S.A.R, les documents suivants : le livre de bord, le connaissement « bill of loading », les certificats d'origine, de qualité, et de quantité, le reçu d'échantillon, l'état des creux, le rapport horaire de chargement « time sheet » et la notice « of readiness ».

I - 3 - 2 Analyse des échantillons

Après remise des documents par le commandant du navire, le représentant de la S.A.R, en présence de l'expert et d'un agent des douanes (ou du commandant du navire s'agissant de produits finis), procède au prélèvement des échantillons pour une analyse à la S.A.R et les sécurise.

Les échantillons plombés sont analysés dès leur réception par le Chef du laboratoire en présence de l'expert et de l'agent de douane afin de vérifier la conformité du produit reçu par rapport à la commande. En cas de conformité, il établit, signe et conserve un certificat de conformité ; il remet, après apposition de leur signature un exemplaire.

I - 3 - 3 Reconnaissance de la cargaison

De même, à bord du navire, le représentant de la S.A.R, toujours en présence de l'expert et de l'agent de la douane, procède à la reconnaissance des quantités à bord par des méthodes techniques et les compare à celles figurant sur le connaissement et celles reconnues à bord au chargement. Le représentant de la S.A.R émet une lettre de réserve s'il y a un manquement important (de l'ordre de 0,50 % en poids) par rapport au connaissement.

Les opérations à terre, avant le déchargement consiste, pour le représentant de la S.A.R, en présence de l'expert et de l'agent de douane, à la mise sous douane de la cargaison à travers des renseignements techniques. Après le déchargement, il procède à son dédouanement, signe et fait signer la feuille de jaugeage par l'expert et le douanier. L'expert devra établir une feuille de réception comprenant, outre les renseignements techniques, les quantités convenues. Les pertes constatées au déchargement supérieures à une franchise de 0,5 % du poids peuvent faire l'objet d'une réclamation par le Chef de service RD auprès des assureurs.

I – 3 - 4 Formalités à bord et à terre

Dès la fin du déchargement, l'agent bilan facturation, en présence de l'expert, procède à un calcul contradictoire des quantités reçues, fait signer l'état de déchargement au Chef du service RD et à l'expert, dépose l'état à la douane (ou au Chef de la section transit qui le transmettra, s'il s'agit des produits finis) pour contrôle et visa et classe un exemplaire au dossier.

Au plus tard 5 jours après les opérations de déchargement, un rapport du même nom est transmis par l'expert.

Après vérification du Chef de la section « pipes », tous les documents relatifs à la cargaison (connaissance, certificats de quantité, de qualité et d'origine, état de déchargement et rapport de déchargement) sont remis au Chef du service RD.

I - 4 Evaluation et comptabilisation de la cargaison

I - 4 – 1 Etablissement et signature du bordereau de confirmation

Après établissement de l'état de déchargement, le Chef de la section bilan – facturation établit un bordereau de confirmation de la cargaison et le transmet au Chef du service RD pour vérification et signature. Ce dernier conserve un exemplaire et en remet un au Directeur Commercial, Directeur Financier, au service de la comptabilité et à la section trésorerie.

I – 4 - 2 Comptabilisation de la commande en cours

Le Chef du service comptabilité, aussitôt, procède aux imputations suivantes :

60... Achats...

40... Fournisseurs, factures à recevoir...

I – 4 – 3 Réception et comptabilisation de la facture

La facture du fournisseur est envoyée par téléfax à la Direction Générale qui la transmet au Directeur Financier pour exploitation. Le Chef de service comptabilité l'impute au comptable fournisseur qui y mentionne le numéro de compte le numéro de compte conversion des devises en CFA. Ensuite, la facture est transmise au secrétariat pour son enregistrement dans une fiche de contrôle des factures comprenant les rubriques suivantes : (le n° du chrono, la date d'enregistrement, le nom du fournisseur, le montant de la facture, la date d'échéance, le n° de la commande, l'imputation comptable, les contrôles quantité, qualité, prix, les Chefs section ou service, la Direction concernée, les Directions Générale et Financière).

I - 4 – 4 Saisie et vérification des écritures

Le Chef de service comptabilité, après vérification et certification par le Chef de service RD, mentionne les imputations selon :

- que la facture confirme l'estimation ou bordereau de confirmation
- que la facture est supérieure à la note de calcul et que le Chef de service RD maintienne cette dernière ; on effectue une provision pour le montant de l'écart.
- que la facture est inférieure à la note de calcul ; on maintient le montant de la facture fournisseur

Ensuite, il transmet le document au comptable pour la saisie des écritures, la mention des références du journal (mois / année) sur la facture et à son classement.

Le lendemain de la saisie, le Chef de service comptabilité apporte, au besoin, les corrections nécessaires sur le listing de restitution fourni par le service informatique ; sinon, il fait valider par celui – ci cette saisie.

A la fin de chaque mois, le comptable procède à l'analyse des comptes fournisseurs de pétrole brut, produits finis et des charges à payer, avant de les soumettre à la revue du Chef de service comptabilité et du Directeur Financier.

I – 5 Règlement des factures

Tout au long des procédures de commande et de réception des produits du service RD, la section trésorerie a reçu les documents suivants (appel d'offre, PV de dépouillement, contrat, note de calcul provisoire et bordereau de confirmation de règlement) lui permettant d'initier la procédure de recherches des financements en devises auprès des banques locales et étrangères.

I - 5 - 1 Emission de la demande de financement et réception

De l'avis de débit

Dès le dépouillement des offres, le Chef de la section trésorerie établit une demande de financement auprès d'une ou de plusieurs banques et la transmet au Directeur Financier qui appose son visa et l'envoie à la banque destinataire.

La Direction Générale reçoit la réponse de la banque et la transmet à la Direction Financière, laquelle fait tenir une copie à la section trésorerie pour suivi et classement.

A l'échéance, après règlement du fournisseur par la banque, le Chef de la section trésorerie reçoit, via le Directeur Général et le Directeur Financier, l'avis de débit envoyé par

la banque. Il vérifie sa conformité à la demande de financement, le vise et procède à son classement provisoire dans le dossier de la cargaison.

I - 5 - 2 Etablissement d'une demande d'opération comptable (D.O.C)

Après réception de l'avis de débit, le Chef de la section comptabilité établit une D.O.C et la transmet, accompagnée de l'avis de débit au Chef du service comptabilité pour visa et aux Directeurs Général et Financier pour signature.

I - 5 - 3 Comptabilisation du règlement et saisie des opérations

Le Chef de service comptabilité reçoit du Directeur Financier la D.O.C signée et l'avis de débit et mentionne les imputations suivantes sur la D.O.C :

Débit : 40....	Fournisseur
Crédit : 52....	Banque

Il transmet, ensuite, la D.O.C et l'avis de débit au comptable en charge des opérations bancaires qui procède à la saisie des imputations sur le journal de trésorerie et classe les pièces justificatives (D.O.C et avis de débit) dans le dossier de la cargaison.

II - Le Cycle des Ventes

Chaque mercredi, est organisée une réunion au cours de laquelle, les distributeurs (Elf, Mobil, Shell et Total) font savoir, à l'agent de la section programme, leurs besoins en produits pétroliers avec un stock de sécurité pour chacun, fixé par l'Etat à une consommation étalée sur 35 jours. Les différentes phases de cette fonction sont :

II - 1 Programmation des ventes

En fonction de l'expression de ces besoins, le Chef de la section Programme établit le plan prévisionnel de production hebdomadaire et le transmet à la section stockage et au service RD.

Le Chef de la section programme établit quotidiennement un programme détaillé d'expédition, visé par le Chef de service RD, et ventile le programme de pompage à tous les services ou sections intéressés (DG, RD, section bilan - facturation, stockage, pipes....).

En outre, une feuille d'expédition sera remise à l'agent « pipe » la veille de chaque expédition l'avisant des quantités à expédier, des heures de pompage et du dépôt de réception.

II – 2 Expédition des produits

II- 2 –1 Formalités préliminaires

Lors de l'expédition, l'agent « pipe », en présence du responsable du dépôt et d'un agent de la douane, supervise minutieusement l'opération remplit les 3 exemplaires du ticket compteur qui, après être signés par les présents, sont transmis au Chef de service RD, au responsable du dépôt et au Chef de section pipe.

A la fin de l'expédition, l'agent « pipe » reçoit du responsable du dépôt qui la signe, une copie de l'état de répartition par distributeur des quantités pompées et la rapproche des quantités sur le ticket avant de la remettre au Chef d'équipe « pipe ».

II- 2 - 2 Etablissement du bordereau de livraison (B.L)

Le Chef d'équipe « pipe », à la réception de l'état de répartition et du ticket compteur, fait leur rapprochement avant d'établir un B.L qu'il vise et fait viser par le responsable du dépôt. Il remet un exemplaire à ce dernier, 3 exemplaires au service RD ventilés respectivement après contrôle à ses 3 sections (programme, bilan – facturation, transit) et conserve la souche.

II- 2 -3 Contrôle de l'expédition

Après l'expédition, le Chef de section programme reçoit les tickets compteurs, les B.L et l'état de répartition par distributeur et les rapproche les uns des autres en dégagant les écarts volumes dont la fourchette de tolérance est de 0,5 % du volume.

A la fin de chaque semaine, il édite un état de réconciliation entre les quantités facturées et les quantités expédiées où est mentionné les écarts en volume et en valeur et le soumet au visa du Chef de service RD.

Une copie de l'état de réconciliation est transmise à la section bilan – facturation et au service de la comptabilité.

II - 3 Facturation des ventes

II- 3 -1 Saisie des B.L

Avant d'introduire les B.L dans l'ordinateur, l'agent facturation, à la réception des B.L, tickets compteurs et l'état de répartition, procède d'abord au contrôle de conformité des uns des autres, ensuite à la codification des B.L et enfin à la mise à jour des prix en vigueur.

II-3 –2 Edition du brouillard des ventes, des factures et des états statistiques

Le service informatique édite le brouillard des ventes que l'agent facturation reçoit et contrôle par un pointage avec les B.L saisis. Il le transmet, avec les B.L, au Chef de la section bilan – facturation pour un contrôle de conformité et d'exhaustivité.

Après la signature du Chef de service RD, les factures sont ventilées comme suit : un exemplaire au client – distributeur par l'intermédiaire de la trésorerie, un exemplaire au service RD, une copie à la comptabilité, une copie à la trésorerie, et une à la douane.

Chaque mois, le service informatique édite les états des valeurs, de livraisons, de la stabilisation, des droits de porte, de la TVA, de répartition des ventes par produits (clients / volume) et par territoire, enfin une récapitulation des livraisons par distributeur (volume / poids).

Il transmet une copie de ces états aux services RD et comptabilité, à la douane et à la Perception de Dakar – port.

II-3-3 Envoi des factures et des traites aux distributeurs

Le Chef de la section trésorerie positionne les factures sur son plan de trésorerie prévisionnelle dès leur réception avec l'échéancier et dresse l'état des droits et TVA (en 3 exemplaires) à reverser au trésor, dont un est remis à la Direction Financière, un au Trésor et un pour le classement.

Il établit les traites pour chaque distributeur et les envoie à ceux – ci accompagnés des factures. Quinze jours avant l'échéance, il envoie un fax de confirmation du montant dû à la S.A.R par les distributeurs.

II-3-4 Réception des traites des distributeurs

Le secrétariat du Directeur Général reçoit, à l'échéance, les traites que l'agent de la S.A.R a pu récupérer auprès des distributeurs / clients, les enregistre et les transmet à la section trésorerie.

A la réception, le Chef de cette section vérifie toutes les données, établit des bordereaux de remise et les transmet, avec les traites, au Directeur Financier.

Ce dernier procède, dès réception, à l'endossement des traites, et les retourne , avec les bordereaux de remise, à la trésorerie. Le Chef de cette section endosse les traites, les remet à la banque accompagnées des bordereaux de remise et les classe. Au retour, une copie du bordereau, authentifiée par la banque, lui est remise.

II- 3 -5 Réception de l'avis de crédit

A la réception de l'avis de crédit, le Chef de la section trésorerie contrôle sa conformité avec le fax de confirmation, précédemment envoyé par le distributeur. Il établit une demande d'opération comptable (D.O.C), la vise et la transmet, accompagnée de l'original de l'avis de crédit à la comptabilité.

Le Chef de service comptabilité, muni de ces documents, vérifie la conformité de la D.O.C et procède aux imputations comptables :

Débit 52....

Crédit 41....

Ensuite, il signe la D.O.C et la remet, avec l'avis de crédit, aux Directeurs Général et Financier pour signature.

Le Chef de la section trésorerie reçoit du Chef de service comptabilité la D.O.C signée et procède à la saisie des écritures comptables. Il renseigne le journal banque sur l'avis de crédit, la date, le numéro de la pièce délivrée par le système informatique et classe l'avis de crédit dans le chrono prévu à cet effet.

Le lendemain de la saisie, le chef de la section comptabilité reçoit du service informatique une édition des écritures journalières entrées la veille, vérifie les écritures passées et corrige, au besoin, les erreurs.

III - L'examen de la structure

A la S.A.R, le service d'audit interne, composé seulement de deux agents, est rattaché au Directeur Général. Il n'est pas élevé en Direction, mais reste un département.

Le service RD, rattaché à la Direction commerciale, qui était vacante lors de notre passage, n'a en charge que l'approvisionnement en pétrole brut et l'écoulement des produits finis. Il n'est pas impliqué dans les contentieux qui pourront naître lors de ces opérations, notamment le règlement des factures ou le recouvrement des créances. Ces litiges sont du ressort de l'agent trésorier qui ne connaît pas les fournisseurs ou clients.

Cette phase de prise de connaissance des documents existants nous a permis d'acquérir une bonne compréhension des circuits de traitement des informations, depuis l'initiation d'une opération jusqu'à sa traduction dans les livres comptables de l'entreprise.

Il faut, maintenant, analyser ces données et faire ressortir les dysfonctionnements.

Section II : Analyse de l'existant et identification des Anomalies

Pour cette importante phase, nous nous sommes référés aux différents outils de détection des anomalies utilisés généralement dans une mission d'audit opérationnel. Cela rentre dans le principe selon lequel, l'auditeur, dans sa mission d'évaluation du système de contrôle interne, utilise une méthode et des outils ad hoc qui confèrent à sa démarche la rigueur requise.

De même, il ne s'agit pas seulement de détecter ces dysfonctionnements, encore faudra-t-il traiter le mal par la racine, c'est à dire, analyser les causes de ces entorses à la procédure et montrer les incidences qu'elles peuvent engendrer.

I - Principaux outils de détection des anomalies utilisés

Vu l'énormité des transactions de la S.A.R et le temps qui nous était accordé lors de notre stage, nous avons opté pour l'utilisation des outils de détections des anomalies jugés les plus adaptés à notre étude.

I – 1 Choix de l'échantillonnage

Notre démarche de documentation est sélective et vise à établir, de manière explicite et indiscutable, des faits, anomalies ou dysfonctionnements sur lesquels, notre diagnostic portera.

I-1-1 Sur les achats

La S.A.R, ayant jusqu'ici, de fait, le monopole de l'importation de pétrole brut, en achète chaque année des quantités énormes à des coûts se chiffrant à des milliards de franc CFA.

Lors de notre passage à cette importante industrie, l'appréciation du système de contrôle interne, l'honorabilités des principaux actionnaires qui sont aussi ses principaux fournisseurs et la rigueur du personnel nous ont permis à minimiser les risques de failles dans les procédures et, par conséquent, à prendre un échantillon important par sa quantité et par son coût, représenté par l'achat d'une cargaison de pétrole brut de 112 700 tonnes et d'une valeur de plus de 12 milliards F CFA.

I-1-2 Sur les ventes

Nous nous sommes intéressés, pour procéder à l'audit des ventes des hydrocarbures, aux ventes du mois de juin 2000 qui étaient en cours de traitement lors de notre séjour à la S.A.R.

Notre échantillon porte sur un total de 10 factures choisies au hasard sur un lot d'à peu près de 100.

Tableau n° 2 : Caractéristiques de l'échantillon des 10 BL

Date BL	N° BL	N° Facture correspondante	Montant de la facture en CFA	Client	Echéance et mode de paiement
2 / 02 / et 2 / 06 2 000	3924 et 3925	03 1118	8 472 353	ELF Sénégal	25 / 08 / 2000, par traite
3 / 06 / et 3 / 06 / 2 000	03 963 et 03 964	03 11 03	6 311 007	Touba Gaz	03 / 07 / 2000 par chèque
28 / 06 / 2000	00 33 015	03 10 52	53 855 698	ELF Oil	25/08/ 2000 par traite
07 / 06 / 2 000	32 491 et 32 916	03 10 54	48 787 053	ELF Oil	25/08/ 2000 par traite
22 / 06 / 2 000	00 33 004	03 11 48	157 019 128	Total Sénégal	30/08/2000 par traite
02 / 06 / 2 000	00 23 146	03 11 40	153 746 718	Shell Sénégal	25/08/ 2000 par traite
24 / 06 / 2 000	00 23 207	03 11 39	401 684 541	Shell Sénégal	30/08/ 2000 par traite
25 / 06 / 2 000	00 23 221	03 10 76	4 233 462	Shell Sénégal	25/08/ 2000 par traite
25 / 06 / 2 000	00 23 220	03 10 74	60 345 252	Shell Sénégal	25/08/ 2000 par traite
24 / 06 / 2 000	03 942	03 11 36	34 356 660	Shell Sénégal	25/08/ 2000 par traite

Muni de ces documents, nous avons procédé à des interviews auprès des principaux responsables concernés et soumis un questionnaire aux différents services liés aux opérations en cause.

I – 2 Interviews et questionnaire

Il s'agit, pour chacune des fonctions opérationnelles des cycles achats et ventes, à l'aide d'interviews et de questionnaire, d'évaluer la possibilité ou non de réalisation des objectifs assignés par les responsables de la société.

Nous avons d'abord, pour chaque fonction, défini les objectifs poursuivis et confectionné un questionnaire (en annexe) de façon à vérifier si ceux – ci peuvent être atteints.

I – 2 - 1 Pour le cycle des achats

I-2-1-1 Objectif 1 : La sauvegarde des intérêts de la société dans le processus des achats.

La question à se poser ici est de savoir si toutes les commandes ont été passées et suivies en accord avec les intérêts de l'entreprise, notamment :

- Voir si le service achats (RD) est indépendant des autres services ;
- Voir s'il y a eu systématiquement recours à des appels d'offres
- Voir s'il y a une revue régulière des prix payés par des personnes indépendantes du service achats (RD) ;
- Voir s'il y a un suivi régulier des achats et commandes en cours.

Pour cela, le questionnaire soumis au personnel du service achat (RD) nous permet de faire les constats suivants :

Un fichier fournisseur est élaboré sur la base de l'identité de la société postulante (avec, entre autres, les noms de ses principaux responsables), ses références commerciales (chiffre d'affaires annuel, fournisseurs et clients les plus importants) et bancaires (au Sénégal et à l'étranger). Les actionnaires se prononcent également sur la notoriété réelle et la fiabilité de la société postulante.

Le fichier fournisseur évolue aussi selon ces mêmes critères : un trader qui remplit ces conditions pourra être agréé ou non.

Cependant, dans la procédure de l'appel d'offres, le Chef de service RD, rédacteur de l'appel d'offres qu'il envoie aux fournisseurs, ne doit pas siéger à cette commission, pour deux raisons, même si les offres sont directement reçues par le secrétariat :

- son supérieur hiérarchique, le Directeur Commercial y siège déjà ;
- ensuite, il ne peut être juge et partie.

De ce fait, découlent les risques suivants :

- collusion frauduleuse avec les fournisseurs ;
- influence sur le choix des fournisseurs ;
- confusion de pouvoirs.

Par suite, le fournisseur choisi confirmera les termes convenus dans un contrat définitif que les parties signent. Ce contrat servira donc de preuve des engagements souscrits de part et d'autre .

La faiblesse relevée, c'est l'absence de précision du signataire pour la S.A.R n'est pas précisé, ce qui peut mettre en cause la validité du contrat et par conséquent la capacité à engager la société.

I-2-1-2 Objectif 2 : L'effectivité de la commande de tous les produits reçus.

Pour atteindre cet objectif, il faudra notamment :

- Que le service réception soit indépendant des services acheteurs et payeurs ;
- Qu'il y ait l'état de réception et le bon de livraison datés et signés ;
- Qu'un contrôle physique des produits reçus soit effectué.

Le questionnaire nous a permis d'apprécier si l'objectif est ou non réalisable.

Les bons de réception ne sont pas pré numérotés et il n'y a pas, de ce fait, risque de confusion. En effet, la procédure de nomination ou d'affrètement du navire par le fournisseur précise le nom du navire et ses caractéristiques particulières, la qualité et quantité du chargement, la date d'arrivée estimée, le pavillon, le port de chargement et même le débit de ses pompes. En outre, les déchargements sont effectués en la présence de la douane et de l'expert maritime indépendant.

Ces bons (ou état de réception) sont, par contre, datés et signés par les parties en présence, y compris le commandant du navire.

I-2-1-3 Objectif 3 : L'équivalence des factures aux produits reçus et leur enregistrement correct.

Pour atteindre cet objectif, il faudra notamment :

- Une transmission directe des factures fournisseurs par le service courrier ;

- Un traitement immédiat et correct des factures fournisseurs ;
- Une préparation de l'échéancier des fournisseurs en vue de donner aux services payeurs, les éléments leur permettant d'assurer un règlement correct des fournisseurs ;
- Une tenue et un examen régulier d'un fichier des bons de réception non rapprochés d'une facture ;
- L'exigence d'un bon de réception préalable au traitement de la facture ;
- Le rapprochement régulier des soldes des comptes individuels fournisseurs avec le solde global du grand livre afin d'en maîtriser les soldes.

L'analyse du questionnaire permettra de voir si cet objectif est réalisable.

Le Chef comptable reçoit la facture, par l'intermédiaire du Directeur Général et du Directeur Financier qui la contrôlent chacun à son niveau, et la transmet au comptable fournisseur pour la mention du n° de compte conversion des devises en CFA. La facture est ensuite retournée au Secrétariat pour enregistrement dans une fiche de contrôle des factures comprenant les rubriques comme : n° du chrono, date d'enregistrement, nom fournisseur, montant facture, date d'échéance....

Cependant, la facture ne doit plus retourner au Secrétariat. Cette situation crée une confusion des fonctions de contrôle et d'approbation des factures avec celles de réception et de transmission de celles – ci. Ce cumul de fonctions crée des conditions de détournements éventuels difficile à déceler, notamment dans le cas de biens directement consommés, avec la complicité du Secrétariat dont son rôle se limiterait à la transmission des factures. Donc, dans notre cas, cette crainte n'est qu'une hypothèse d'école du fait de la nature des produits.

Il faut aussi relever qu'à la S.A.R, l'apposition d'un « Bon à Payer » est remplacée par une fiche de contrôle. Des responsables indépendants du service des achats procèdent aux vérifications de la fiche de contrôle avec la mention propre sur les pièces justificatives de leur griffe ou signature.

Cependant, aucune sanction n'est prévue au cas où il y aurait des erreurs sur les factures. Il y a donc un risque de paiement d'une somme non appropriée à la livraison effectivement reçue ; ce risque entraînera la récurrence des anomalies si aucune mesure préventive ou dissuasive n'est prise. De même, il aura un suivi déficient des comptes des fournisseurs individuels, difficilement appuyés par une balance auxiliaire. Enfin, il y aura perte de la maîtrise totale des soldes comptables des fournisseurs.

I-2-1-4 Objectif 4 : La justification, l'autorisation et l'enregistrement corrects des paiements

A travers cet objectif, il s'agit d'analyser si la procédure en vigueur ne comporte pas d'écueils empêchant sa réalisation.

Avec le questionnaire, nous constatons que les factures sont réglées par les banques sur la demande de financement formulée par l'agent Trésorier. La technique de financement retenue à la S.A.R reste l'emprunt bancaire car, étant moins cher et profitant plus à la société.

La banque de financement est choisie selon des critères précis :

- Le taux d'intérêt proposé par la banque doit être raisonnable ;
- La commission facturée par la banque pour services rendus doit aussi être acceptable ;
- Le coût de la mise en place des garanties ;
- La disponibilité de la ligne de crédit ;
- La durée du prêt.

Les autres modes de financement (l'allongement du crédit fournisseur de 30 à 60 ou 90 jours et le recours aux escomptes d'effets) ne sont pas adaptés du fait du coût plus cher de l'opération que l'entreprise supporterait.

Un contrôle réel n'est pas exercé sur l'ordre de confirmation à donner à la banque de financement d'opérer le transfert télégraphique consistant à virer le paiement à la banque du fournisseur. Ceci est une faiblesse et peut être à l'origine de malversations financières et autres fraudes. En effet, lorsque les ordres de confirmation ne sont pas effectivement suivis et contrôlés, une personne mal intentionnée peut en profiter pour effectuer des opérations indécates.

La technique bancaire de paiement employée est le crédit documentaire. Elle est sûre et très pratique. C'est une « technique imaginée par les banquiers pour introduire la confiance indispensable dans la réalisation d'une opération commerciale entre deux parties qui, du fait de la distance, sont imparfaitement renseignées l'une sur l'autre. Le vendeur n'acceptera, en effet, de se dessaisir de ses marchandises que s'il est assuré du paiement lors de leur embarquement. L'acheteur n'acceptera ,lui, le règlement que s'il a la certitude d'une livraison conforme à sa commande. » (BERNARD et COLLI , 1989 : 206).

Ce mécanisme bancaire, efficace, garantit le respect des engagements convenus, par le paiement effectué à terme et aussi la conformité de la livraison à la demande.

Après paiement, la banque envoie une correspondance au Trésorier, justifiant l'effectivité du paiement aux conditions fixées. La faiblesse relevée à ce niveau est le cumul, par le trésorier, des fonctions de négociateur de l'emprunt et contrôleur du paiement, d'où des risques de fraudes, malversations et autres avec la complicité du banquier.

Le risque de change est couvert par le change ou couverture à terme qui est une opération de change négociée maintenant pour une livraison à venir. Cette garantie permet donc à la S.A.R de payer des montants fixes, quelque soit le cours du \$ le jour du règlement.

D'autres couvertures moins favorables contre le risque de change existent. Par cette technique de couverture, le client fixe un taux de change auquel il souhaiterait payer à l'échéance, moyennant le versement d'une prime. Dans ce cas, l'option de la S.A.R serait révocable jusqu'à la veille du règlement si le \$ augmente. Souvent, le taux de change consensuel est très élevé, compte tenu du risque de fluctuation du change, hormis la prime.

I – 2 - 2 Pour le cycle des ventes

I-2-2-1 Objectif 1 : La facturation et l'enregistrement corrects des Produits expédiés.

A partir de cet objectif, il s'agira de vérifier s'il y a :

- Un examen et approbation des commandes clients avant expédition ;
- Un service expédition indépendant du service facturation ;
- Un usage et un suivi de bons d'expédition et de factures de ventes pré numérotées ;
- Une vérification des factures et des calculs arithmétiques effectuée par un service indépendant ;
- Des recoupements mutuels entre le service des ventes et le service tenant l'inventaire permanent ;
- Une exigence de bons d'expédition approuvés pour sortir les produits des stocks.

Les réponses apportées au questionnaire, en annexe, nous permettent de constater la réalisation de cet objectif.

Les commandes sont établies chaque semaine par une commission composée des agents de l'Etat, de la S.A.R et des représentants des distributeurs.

Les prix sont fixés à l'avance par l'Etat.

Les contrôles sont effectués, par des responsables indépendants, sur les quantités facturées par rapport aux bons de commande et d'expédition, sur les conditions accordées et l'exactitude mathématique des multiplications et additions.

La ventilation des exemplaires de factures se fait convenablement. Après signature du Chef de service RD, 1 exemplaire est transmis au client (via la Trésorerie), 1 exemplaire reste au service RD et 2 copies respectivement remises à la Comptabilité et à la Trésorerie

Un contrôle séquentiel des bordereaux de livraison et des tickets compteurs sont réellement effectués, et de manière exhaustive par les « pipes » ou agents de livraison, la section Programme (Mouvement des produits) et la section Facturation.

L'inventaire permanent pratiqué permet de constater que les écarts dégagés entre les quantités physiques et les qualités théoriques sont négligeables.

De même, les statistiques des ventes sont périodiquement comparées aux ventes réelles.

Le total des ventes dans le journal est régulièrement rapproché du solde du grand livre.

Les taxes sur les ventes sont correctement suivies, enregistrées et comptabilisées.

I-2-2-2 Objectif 2 : Le recouvrement de tous les montants facturés et des créances examinées et raisonnablement dépréciées

La réalisation de cet objectif entraînera, pour la société, les constats suivants :

- Un service comptabilité client indépendant des autres services ;
- Un service crédit clients indépendant des autres services ;
- L'exigence de l'autorisation d'un responsable pour des particuliers tels que l'octroi d'escomptes exceptionnels, la passation en pertes créances douteuses, l'émission d'avoirs etc.
- Un rapprochement mensuel des comptes individuels clients avec le compte global du grand – livre ;
- L'établissement régulier d'une balance des comptes clients par antériorité de solde ;
- Des procédures effectives de recouvrement ;
- Les confirmations régulières des comptes clients et des effets à recevoir ;
- L'examen par des personnes indépendantes à des dates surprises des effets détenus en portefeuille.

L'analyse du questionnaire permet de relever de rares mais importantes faiblesses.

Les procédures mises en place pour l'examen de la solvabilité des clients doivent assurer que les commandes ne sont acceptées que dans le cadre strict des lignes de crédit accordées aux clients et dans la seule mesure où les conditions de prix et de délais de paiement soient acceptables. Le service des achats est en même temps chargé d'étudier les conditions de ventes proposées par les clients. Même si un contrôle en aval est effectué, il existe ici un risque à négliger les aspects essentiels de solvabilité et /ou d'honorabilité des clients par la seule recherche de bénéfice qui, le cas échéant, demeure hypothétique.

De même, la fixation du niveau des réductions commerciales octroyées aux clients ne doit pas être laissée à l'appréciation des services commerciaux, sans approbation préalable de la DG, sous risque certain de détournement de créances réelles au détriment de la société.

Aussi, la fonction de tenue des comptes clients n'est pas indépendante de celle du suivi du recouvrement. Il existe, par conséquent, un cumul de fonctions incompatibles « Tenue de comptes clients » et « Encaissement » qui facilite les détournements d'encaissement et les rend, de ce fait, difficilement détectables.

En revanche, le questionnaire nous révèle notamment que les plafonds de crédit sont indiqués sur les comptes clients, qu'il y a une séquence contrôlée de la pré numérotation des factures d'avoirs, que les soldes créditeurs font systématiquement l'objet d'un examen régulier.

Une balance client, mensuellement établie, est systématiquement rapprochée du compte collectif par le comptable client.

Une balance clients par antériorité de solde est périodiquement préparée et examinée par un responsable indépendant.

Pour passer en perte des créances avec l'approbation systématique d'un responsable autre que celui du service crédit, une provision pour créance douteuse est d'abord constituée, ensuite soldée provisoirement et, enfin, sa perte définitive est constatée.

Les auditeurs internes ou d'autres responsables procèdent périodiquement à des dates surprises à des confirmations de soldes et à l'examen des effets à recevoir.

Un rapprochement bancaire permet de s'assurer que les ventes au comptant sont correctement enregistrées.

Un rapprochement factures et journaux assure que toutes les factures émises sont comptabilisées

Il est tenu un échéancier des effets à recevoir dont l'acceptation est approuvée par un responsable. Il est mensuellement rapproché du solde du grand livre.

I-2-2-3 Objectif 3 : L'enregistrement correct de toutes les recettes.

Les procédures de l'entreprise doivent donner l'assurance d'un enregistrement correct et rapide par les services concernés des règlements effectués par les clients. Pour cela, les constats suivants doivent être faits :

- Recettes traitées par un service indépendant de toute autre fonction comptable ;
- Intégralité des chèques reçus remis en banque quotidiennement ;
- Etablissement d'une liste des recettes avant leur traitement comptable ;
- Procédures appropriées de contrôle des ventes au comptant ;
- Comparaison par une personne indépendante de toute autre fonction de trésorerie, des reçus de la banque avec la liste des recettes ;
- Endossement immédiat des chèques et des traites acceptées dès leur réception.

L'étude du questionnaire permet de relever une seule faiblesse consistant au non - établissement d'une liste des chèques et traites à l'ouverture du courrier. Le service courrier qui reçoit les chèques et traites doit dresser une liste de ceux - ci avant de les transmettre à la Direction Générale. De ce fait, il y a des risques d'erreurs ou de fraudes difficilement détectables.

Hormis cet écueil, nous constatons qu'il existe un service courrier, que les traites sont endossées, après acceptation, par les directeurs, général et financier.

La comptabilisation des règlements des clients est séparée de celle des factures de ventes et de tenue de comptes clients.

Les relevés de comptes sont régulièrement envoyés aux clients pour confirmation ou infirmation des soldes établis.

Les concordances entre d'une part, les soldes comptables des clients et les montants des états extra comptables tenus par les services commerciaux et, d'autre part, le total des comptes individuels de clients et le solde du compte collectif « clients », sont régulièrement vérifiées.

Les provisions pour dépréciation sont déterminées sur des bases crédibles et correctement constituées.

Ainsi, ce recueil d'informations nous a aidés à mieux comprendre, pour les fonctions achats et ventes, la pratique du système de contrôle interne qui leur est appliqué. Dans cet même élan, il s'agit, maintenant, d'analyser les schémas des procédures ou diagrammes de circulation afin de conforter notre conviction sur l'existence des anomalies ou dysfonctionnements du système de contrôle interne révélé par le questionnaire.

I – 3 Les schémas de procédures ou diagrammes de circulation

Ils nous ont permis de représenter la succession des opérations nécessaires à l'exécution des traitements administratives et comptables et d'en analyser leur pertinence et leur fonctionnement. Cependant, pour des raisons techniques complexes, nous simplifierons les schémas en nous limitant essentiellement aux aspects purement administratifs et comptables des opérations.

I – 3 – 1 Pour le cycle des achats

I-3-1-1 Analyse diagnostique de la procédure d'achat

De la cargaison

A l'aide du questionnaire précédemment établi et du schéma présentement dressé, nous vérifieront si, réellement, toutes les règles et normes préalablement définies ont été respectés lors de cette importante transaction.

I-3-1-1-1 Budgétisation et suivi des engagements de dépenses

Cette fonction d'établissement des prévisions de dépenses et de leur approbation par les organes compétents est assurée par le service RD, en relation étroite avec celui d'Audit interne et Contrôle de gestion qui contrôle le suivi budgétaire. En somme, le service RD s'occupe, à ce niveau, des aspects techniques et commerciaux, tandis que le service Audit interne et contrôle de gestion vérifie rigoureusement les engagements par rapport aux montants prévus et autorisés dans le budget. L'examen des états de suivi budgétaire a permis d'identifier les quantités et valeur à acheter pour la période de 12 mois. L'opération d'achat en question a été budgétisée et exécutée conformément aux prévisions.

I-3-1-1-2 Expression interne des besoins

L'achat de ladite cargaison de pétrole brut rentre bien dans le calendrier d'importation de produits pétroliers préalablement établi par le Chef du service RD sur la base de besoins exprimés par le GPP (Groupement des Professionnels du Pétrole) et des capacités de stockage (opération 1). Ce calendrier prévisionnel d'importation, détaillé avec prévision (

nature, montant, qualité, quantité), a bien été accepté par la Direction Générale, et confronté au suivi budgétaire des engagements de dépenses. Il s'agit donc d'une procédure d'achat déclenchée par qui de droit (le Chef du service RD), mais aussi, d'une dépense opportune.

I-3-1-1-3 Sélection des fournisseurs

L'appel d'offre pour la fourniture de butane à la S.A.R couvrant le premier semestre 2 000 a été signé le 14 décembre 1999 par le Directeur Commercial (opération 1) et lancée par télex numéro 99 / 1009 / KS / DG du 16 décembre 1999 à tous les traders figurant dans le fichier fournisseurs. Elle comporte les éléments suivants :

- ✓ La durée du contrat : du 01 / 01 / 2 000 au 30 / 06 / 2 000 ;
- ✓ La taille des lots : 850 000 à 950 000 barils ;
- ✓ La facturation : à la réception sur la base des quantités figurant sur les BL au niveau du port de déchargement ;
- ✓ Le temps de planche : 36 heures + 6 heures : c'est le temps de séjour, de pompage du navire, utile pour la S.A.R, et figurant dans la facture ;
- ✓ Les surestaries : Temps additionnels après épuisement du temps de planche, une sorte de pénalité à l'encontre de l'acheteur ;
- ✓ La qualité a été bien précisée ;
- ✓ La reconnaissance des quantités déchargées par un expert indépendant à la charge de l'acheteur ;
- ✓ Le règlement : 60 jours à compter de la date de livraison par virement à un compte bancaire désigné par le vendeur en USD ;
- ✓ Le prix a été bien précisé ;
- ✓ Les conditions particulières ont été bien mentionnées ;
- ✓ Le navire ne pourra être déchargé que sur présentation des copies des documents ci – après : le connaissement, un certificat d'origine, et un certificat de qualité ;
- ✓ Assurance : la surprime d'âge est à la charge du vendeur et la surprime pavillon à la charge de la S.A.R ;
- ✓ Validité : les offres devront être adressées, à la Direction Générale de la S.A.R, au plus tard le vendredi 24 décembre 1999 à 12 heures GMT. La S.A.R prend l'engagement de télexer les résultats aux soumissionnaires le même jour à 17 heures TU au plus tard.

Ainsi, la procédure d'appel d'offre est gérée de manière conjointe par le service RD et la Direction Générale, et le choix du fournisseur est effectué sur la base de critères bien précis, à partir d'un fichier préalablement établi de fournisseurs.

Cependant, si des responsables, indépendants du service RD, apprécient, dans le cadre de la commission de dépouillement, les critères de choix des fournisseurs, nous pensons que le Chef du service RD, de par son rôle dans la rédaction de l'appel d'offre, ne doit pas siéger à ladite commission. Ceci constitue une faiblesse, même si les offres sont directement reçues par le service Courrier rattaché à la Direction Générale.

A l'issue de cet appel d'offres, trois fournisseurs ont soumissionné : SOCAP (ELF), GLENCORE et TOTAL). La commission de dépouillement est composée comme suit : le Président du Conseil d'Administration, le Directeur Général, le Directeur de l'Energie, le Chef du service RD qui ont tous effectivement signé le procès verbal de dépouillement.

Aucune précision n'a été apportée, ni sur les absences ou abstention des Directeurs Financier et Commercial qui devraient normalement siéger dans la commission, ni sur la présence non prévue par les procédures du Directeur de l'Energie. Il faut qu'à même signaler que lors de notre passage, la fonction de Directeur Commercial était vacante et cumulée à celle du Directeur Général.

C'est l'offre de SOCAP (ELF) qui a finalement recueilli la préférence de la commission.

Le contrat définitif, confirmant les termes convenus dans l'appel d'offres est rédigé par le fournisseur retenu et conjointement signé par la S.A.R. Nous ne l'avons pas vu pour vérifier le signataire au nom de la S.A.R, pour des raisons de confidentialité. En effet, celui – ci n'est pas physiquement identifié, ce qui constitue une faiblesse.

Cependant, nous constatons qu'il n'y a pas eu lieu de procédure de relance du fournisseur qui a rigoureusement respecté tous ses engagements.

I-3-1-1-4 Réception des produits et stockage

Les produits livrés le 18 janvier 2 000 au port de Dakar correspondent bien à la commande de la S.A.R. Les agents chargés de la réception sont bien différents de ceux ayant lancé la demande.

L'état de réception fournit les renseignements sur le nom du navire, les dates de déchargement et de livraison estimée, les caractéristiques particulières notamment la quantité, qualité....

Auparavant, une nomination avait été envoyée au Chef du service RD par le fournisseur qui l'a confirmée et retournée, comprenant, avant le chargement, le nom, le pavillon, et l'âge du navire (opération 2).

Après le chargement, le Chef du service RD a bien reçu l'avis d'expédition du fournisseur portant affrètement du navire avec les renseignements suivants : la qualité du produit chargé (du bonny light), la date et le port de chargement, les quantités chargées et la date d'arrivée estimée.

L'avis de déchargement préparé par le Chef de la section Programme comportant , en plus des informations sur l'avis d'expédition du fournisseur, le nom de l'expert au chargement, les bacs de réception, les manœuvres à effectuer et le nombre de lots du tanker a bien été remis, par exemplaire, au Directeur Général, au Directeur Financier, au Directeur des Ressources Humaines, au Directeur Commercial, à l'adjoint du Directeur Technique, au Chef du service RD, au Chef du service Sécurité et Contrôle, au Chef du service Laboratoire, au Chef du service Comptabilité, à l'Inspection, à la section Stockage, au Chef du Bureau des douanes et à l'expert commis par la S.A.R.

A l'arrivée du navire PANORMOS, le 18 janvier 2 000, son Commandant a bien remis au représentant de la S.A.R (Chef de section pipe), le livre de bord, le connaissement, les certificats d'origine, de qualité et de quantité, le reçu d'échantillon...

Il y a eu effectivement un prélèvement d'échantillon analysé par la suite par le Chef du Laboratoire de la S.A.R qui a certifié la conformité du produit reçu par rapport à la commande.

Il n'y a pas eu de réserves formulées par le représentant de la S.A.R (le Chef de section pipe) et tous les documents relatifs à ladite cargaison sont remis par celui – ci au Chef du service RD.

Le bordereau de confirmation de la cargaison établi par le Chef de la section Bilan – Facturation est vérifié par Chef de service RD qui a transmis ensuite un exemplaire au Directeur Commercial, au Directeur Financier et aux services Comptabilité et Trésorerie (opération 3).

I-3-1-1-5 Réception et contrôle de la facture

Il s'agit de la facture numéro 200 189, en date du 17 février 2 000, s'élevant environ à 13 milliards CFA, (voir en annexe la photocopie de la facture commerciale).

Une faiblesse est relevée à ce niveau. Lorsque le Secrétariat de la Direction Générale reçoit la facture (opération 4), il la transmet successivement au Directeur Général et au Directeur Financier pour contrôle et au Chef comptable pour mention du numéro de compte de conversion des devises en CFA. Cette facture ne doit ensuite plus retourner au niveau du Secrétariat.

Le contrôle des factures est assuré par les plus hauts responsables de l'entreprise qui sont différents de ceux en charge du service des achats (service RD). Cependant, aucune ne prévoit la suite qui sera réservée lorsque la facture du fournisseur aurait comporté des erreurs, ce qui constitue une autre faiblesse.

I-3-1-1-6 Comptabilisation de la facture d'achat

Le Chef du service Comptabilité a procédé à l'écriture suivante :

60 : Achat

408 : Fournisseur, facture non parvenue

I-3-1-1-7 Saisie et vérification de l'écriture

Le Chef du service Comptabilité a bien vérifié, après le contrôle effectué par le Chef de service RD, la conformité de la facture à la note de calcul provisoire et qu'il n'y a pas lieu de constituer une provision qui comblerait l'écart.

La saisie des écritures est opérée par le Comptable – fournisseur par la voie du service Informatique qui l'a transmise au Chef Comptable pour validation.

I-3-1-1-8 Suivi du compte fournisseur

Il n'y a aucun problème à ce niveau. L'échéance du règlement est fixée au 17 février 2 000 et un bon suivi a été constaté.

I-3-1-1-9 Règlement de la facture du fournisseur

La facture est réglée, pour la S.A.R, par la CHASE MANHATTAN BANK, après une demande d'avis de financement introduite auprès des banques locales et étrangères, dès le dépouillement des offres, par le Chef de la section Trésorerie (opération 5). Le montant total de la facture est réglé à l'échéance avec les commissions et divers services liés à l'opération de financement, soit une somme globale d'environ 13 050 000 000 CFA.

Après le paiement du fournisseur, la banque transmet à la S.A.R, le 20 février 2 000, l'avis de débit portant le montant détaillé de la facture et des commissions et services divers. C'est l'agent Trésorier, rédacteur de la demande de financement, qui vérifie la conformité du montant avec celle – ci en tenant compte des conditions de prêt consenties par la banque (opération 6). Il y a donc ici cumul de fonction d'où l'existence de faiblesse.

Le fait, pour la S.A.R, de se cantonner à la technique de change ou de couverture à terme pour se prémunir contre la fluctuation du Dollar constitue – t – il une faiblesse ? Existe – t – il d'autres moyens de financement à explorer ?

En général, le risque de change peut être couvert par 3 types de contrats (Cours Audit de la Trésorerie , CESAG , 1999 / 2 000, NG. Et O. SOW) :

- ✓ Les contrats à termes de devises : le marché à terme de devises permet de fixer aujourd'hui le cours d'une monnaie étrangère à recevoir ou à payer à une date ultérieure. On peut acheter ou vendre à des cours immédiats (au comptant)ou à des cours futurs (à terme). La S.A.R a opté pour la couverture à terme ;
- ✓ Les contrats d'options sur devises : L'acheteur acquiert le droit, mais non l'obligation, d'acheter ou de vendre une quantité donnée de devises à un cours fixé au départ (prix d'exercice) et pour une échéance déterminée. L'acheteur paie une prime au vendeur le jour de la signature du contrat.
- ✓ Les contrats d'options de change : L'acheteur acquiert le droit, mais non l'obligation d'acheter ou de vendre une quantité donnée de devises à un cours fixé au départ (prix d'exercice) et ce, jusqu'à une échéance donnée. L'option peut être à l'euro et, dans ce cas, elle ne peut avoir lieu qu'à l'échéance, elle peut être à l'américaine et s'exercer n'importe quand avant l'échéance.

I-3-1-1-10 Comptabilisation du règlement

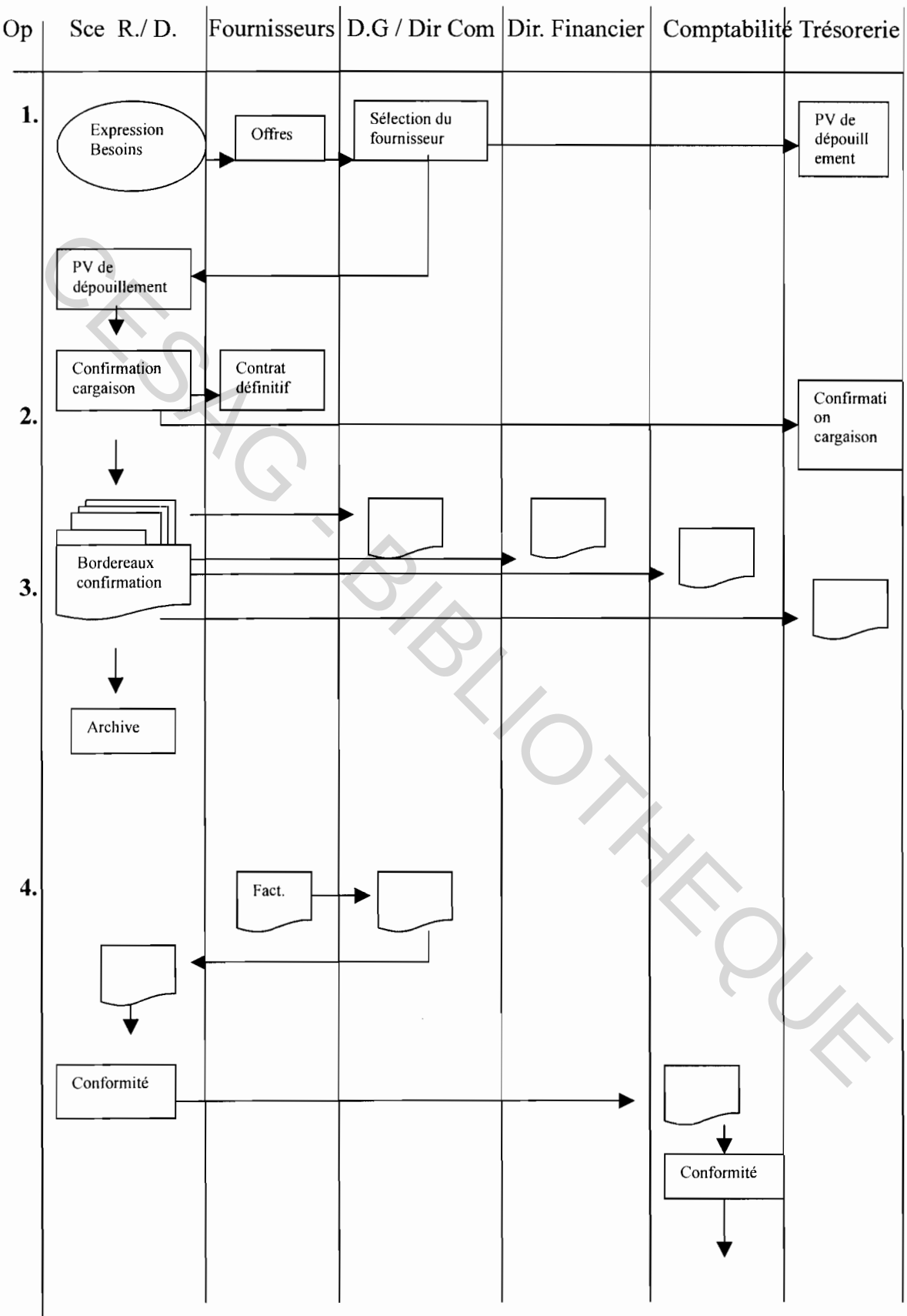
Il n'y a aucun problème à ce niveau. Le Chef du service Comptabilité a bien mentionné sur la demande d'opération comptable, établie par le Comptable fournisseur, les écritures suivantes :

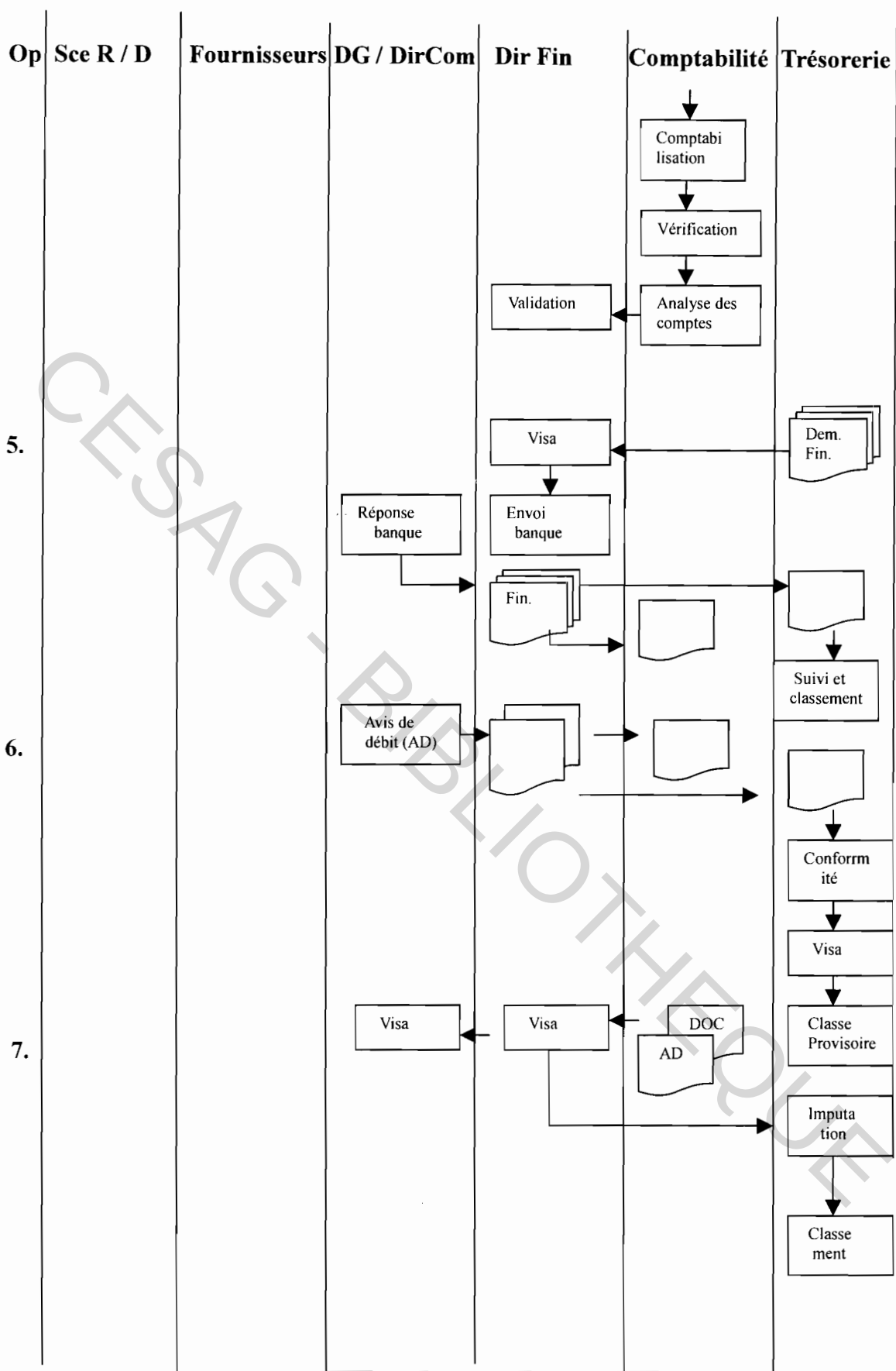
401 : Fournisseur SOCAP

521 : Banque

Ce dossier a ensuite été transmis au Comptable banque qui a porté les imputations sur le journal de trésorerie et a procédé au classement des pièces justificatives (demande d'opération comptable et note de débit).

I-3-1-2 Procédure des achats (Figure n° 9)





Source : Nous même

I – 3 – 2 Pour le cycle des ventes

A l'instar de la fonction achats, nous dressons le diagramme de circulation de la fonction ventes en vigueur à la S.A.R, avant de procéder à l'analyse diagnostique des procédures des ventes sélectionnées.

I-3-2-1 Analyse diagnostique de la procédure des ventes

Il s'agit de voir si, dans l'échantillon, les BL ont bien fait l'objet d'une facturation, qu'il y a bel et bien encaissement à l'échéance des sommes correspondantes et qu'il y a enfin, l'enregistrement rapide et correct de celles – ci.

I-3-2-1-1 Expression des besoins et livraisons

Les livraisons ont bien fait l'objet de demandes formulées par les distributeurs lors de la réunion hebdomadaire consacrée à cet effet (opérations 1 et 2).

I-3-2-1-2 Facturation

Le brouillard des ventes, édité par le service informatique a bien été contrôlé par pointage avec les BL saisi par l'agent facturation, avant de les transmettre, à son tour, au Chef de la section Bilan – Facturation pour un contrôle de conformité et d'exhaustivité (opération 3).

Sur chaque BL, documents pré imprimés et pré numérotés en séquence, sont portés : la date de livraison, le numéro de la facture correspondante, le montant à régler, l'identification complète du client destinataire, la date d'échéance de la facture et, enfin, le mode paiement.

A la livraison, les clients destinataires ont bien pris soin de les décharger par apposition de leur cachet et signature.

Le Chef de service RD reçoit du Chef de la section Bilan – Facturation les factures, y appose sa signature avant de les ventiler comme suit : un exemplaire au client – distributeur via la trésorerie, un exemplaire au service RD, une copie à la Comptabilité, une copie à la Trésorerie et, enfin, une à la Douane.

I-3-2-1-3 Acceptation des traites

L'agent Trésorier établit, pour chaque client – distributeur, une traite et les envoie à ceux – ci accompagnée des factures. Il leur a envoyés, 15 jours avant l'échéance, un fax de confirmation du montant dû (opération 4).

Le Directeur Financier a procédé à l'endossement des traites et les remet, via l'agent Trésorier à la banque qui, à son tour, lui a délivré une copie du bordereau de remise authentifiée (opération 5).

I-3-2-1-4 Avis de crédit

Lors de la réception des avis de crédit, le Chef de la section Trésorerie a contrôlé leur conformité avec les fax de confirmation, précédemment envoyé par le client – distributeur, avant d'établir des demandes d'opération comptables, les vise et les transmet, avec l'original de l'avis de crédit de la banque, à la Comptabilité (opération 6).

I-3-2-1-5 Imputations comptables

Le Chef de service Comptabilité vérifie, avec l'aide de ces documents, la conformité de la demande d'opérations comptables et, a procédé, en autant de fois, aux imputations comptables suivantes :

52. Banque

41... Client

Après la signature des demandes d'opérations comptables par les Directeurs Général et Financier, le Chef de la section Trésorerie procède, à son tour, à la saisie des écritures comptables, avant de faire part au Comptable banque des avis de crédit, suivi de leur classement dans le chrono.

I-3-2-1-6 Avoirs et réductions commerciales

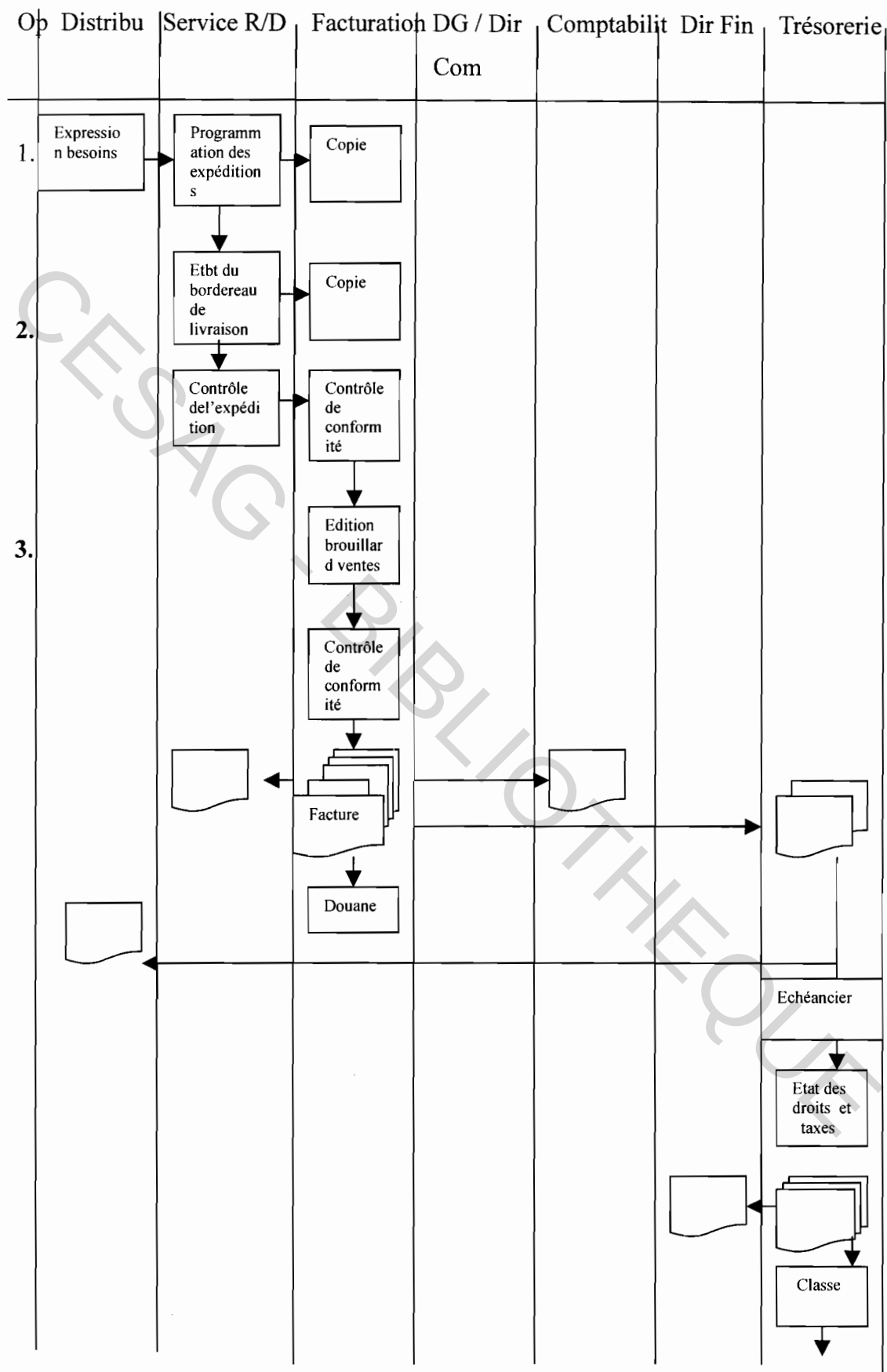
S'agissant de ventes de produits pétroliers, portant sur des sommes importantes et liant des professionnels, nous n'avons rencontré au cours de nos investigations ni des cas d'avoirs ni de réductions commerciales.

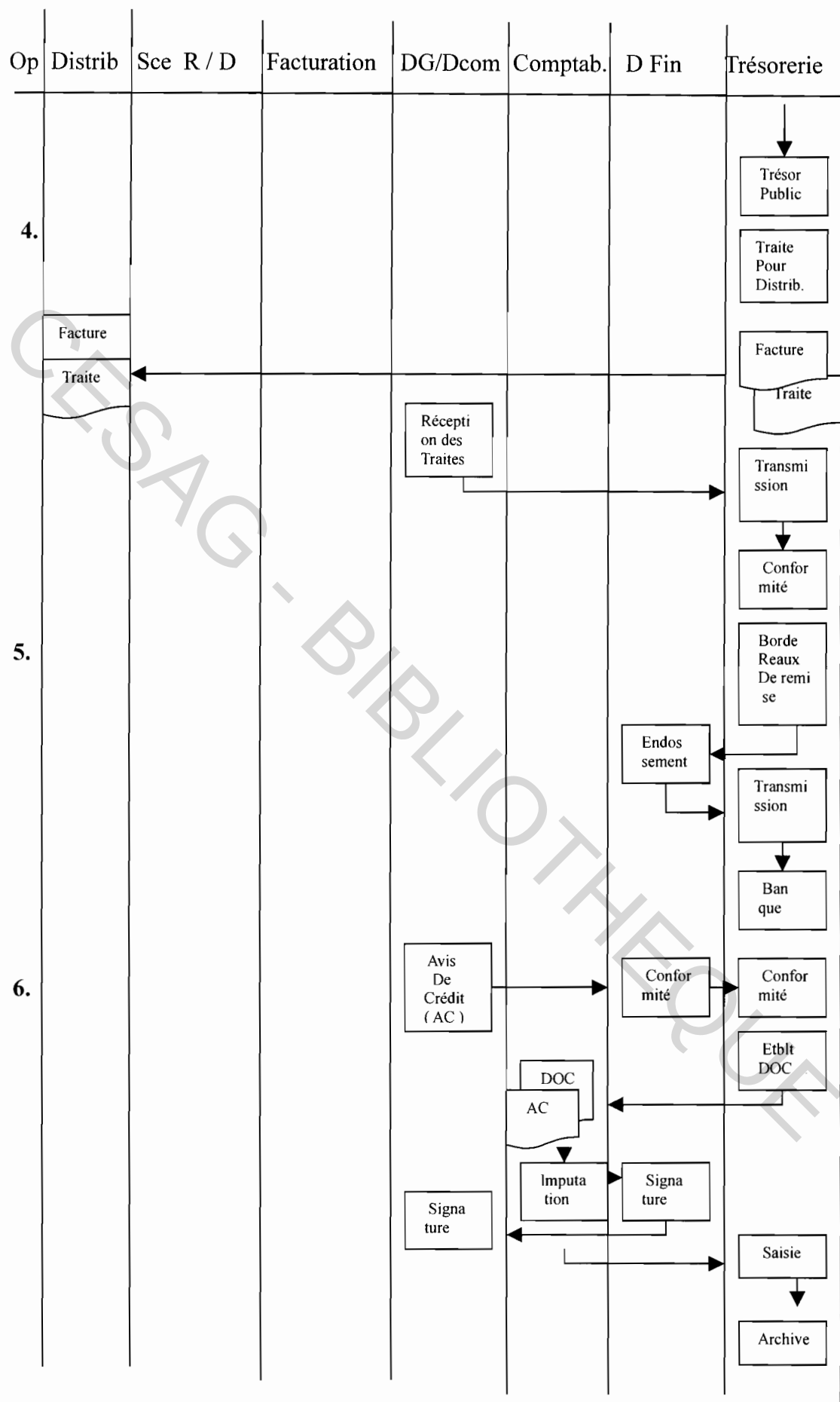
I-3-2-1-7 Suivi des comptes individuels clients

La nécessité de connaître le montant dû par chaque client impose la tenue de comptes individuels. De même, il est nécessaire de connaître le montant global dû par les clients. Ce suivi est respectueusement respecté par le comptable clients.

Les procédures d'achat de la cargaison de brut et de ventes des lots de produits finis sélectionnés étant passées en revue, il s'agit maintenant, dans cet élan d'évaluation des fonctions achats et ventes, de voir si effectivement, le principe de non cumul des tâches est respecté au sein de celles – ci.

I-3-2-2 Procédure des ventes (Figure n° 10)





I - 4 Grille d'analyse du circuit des achats et des ventes

L'organisation de la société doit être préalable, adaptée et adaptable, vérifiable, formalisée, et comporter une séparation convenable des tâches. Si la séparation des tâches est difficile à respecter dans une petite entreprise, il ne doit pas en être de même pour une grande industrie comme la S.A.R.

Pour les cycles achats et ventes, il s'agit de vérifier si les quatre (04) fonctions fondamentales suivantes sont attribuées à quatre (04) personnes ou hiérarchies distinctes :

- ☐ Fonction de décision ou fonction opérationnelle ;
- ☐ Fonction de détention des valeurs monétaires ou biens physiques ou fonction de protection et de conservation ;
- ☐ Fonction de comptabilisation et d'enregistrement ;
- ☐ Fonction de contrôle et d'adaptation comprenant un système d'autorisation.

I - 4 - 1 Pour le cycle des achats

I-4-1-1 Grille d'analyse des tâches dans le cycle des achats (Tableau n° 3)

TACHES	SERVICES											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Emission des demandes d'achats	x											
2. Approbation des demandes d'achats			x									
3. Constitution du dossier d'appel d'offres		x										
4. Sélection des fournisseurs	x											
5. Réception de l'avis d'expédition		x										
6. Emission de l'avis de déchargement			x									
7. Réception des produits et documents				x								
8. Echantillonnage et reconnaissance				x								
9. Bilan des opérations à terre					x							
10. Etablissement bordereau de confirmation						x						
11. Signature du bordereau de confirmation		x										
12. Comptabilisation commande en cours							x					
13. Réception de la facture								x				
14. Vérification facture	x						x				x	
15. Comptabilisation factures							x					
16. Saisie des écritures									x			
17. Vérification de la saisie							x					
18. Analyse des comptes									x			
19. Etablissement demande de financement										x		
20. Transmission demande de financement											x	
21. Réception de l'acceptation							x					
22. Ordre de virement											x	
23. Réception de l'avis de débit							x					
24. Vérification avis - dem. Financement											x	
25. Comptabilisation du règlement						x						
26. Saisie des écritures												x

Signification des chiffres

- | | | |
|--------------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| 1. Commission | 2. Chef service R / D | 3. Chef section programme |
| 4. Chef section pipe | 5 Agent bilan – facturation | 6. Chef section bilan – fact. |
| 7. Chef sce comptabilité | 8. Service courrier | 9. Comptable fournisseurs |
| 10. Section trésorerie | 11. Directeur financier | 12. Comptable banques |

Source : Nous – même

I-4-1-2 Commentaires

Dans la fonction de décision conduisant à engager la S.A.R dans une opération d'achat, on constate que :

- ❑ La personne qui est à l'origine de l'achat est différente de celle qui établit la demande ;
- ❑ Le service achats est différent du service qui sélectionne les fournisseurs et aussi du service qui reçoit les produits ;
- ❑ L'agent qui établit le bordereau de confirmation du contrat définitif d'achat est différent de celui qui le signe et de celui qui l'envoie ;
- ❑ L'agent qui vérifie les écritures comptables est distinct de celui qui a procédé à leur saisie ;
- ❑ Celui qui établit la demande de financement ne procède pas à sa transmission aux banques.

La fonction de détention des biens physiques ou des valeurs monétaires est principalement exercée par la section « pipe » et la section Trésorerie. Le seul cas de cumul des tâches constaté à ce niveau se situe dans les attributions du Chef de la section Trésorerie qui est chargé à la fois d'établir la demande de financement de l'achat par les banques et de vérifier, une fois la requête exécutée, l'avis de débit envoyé par la banque qui a payé au nom de la S.A.R.

La fonction de comptabilisation comprend principalement le contrôle simple des documents transmis avant leur enregistrement :

- ❑ Celui qui comptabilise les commandes est différent de celui qui a procédé à leur saisie ou à leur vérification ;

- ❑ De même, l'agent qui a saisi les écritures de règlement est distinct de celui qui les comptabilise.
- ❑ Le tableau nous montre aussi que les tâches élémentaires de vérification des additions, des multiplications, de conformité...sont exercées, à différents niveaux par des agents distincts les uns des autres.

La fonction de contrôle est, quant à elle, exercée en permanence par les supérieurs hiérarchiques et consiste en un rôle de surveillance, d'approbation et d'autorisation. Elle est également exercée par une hiérarchie pour les opérations menées par une autre hiérarchie. Aucun cumul de tâches n'est aussi à signaler.

I - 4 – 2 Pour le cycle des ventes

I-4-2-1 Grille d'analyse des tâches dans le cycle des ventes (Tableau n° 4)

TACHES	SERVICES										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Plan prévisionnel des besoins	x										
2. Approbation du programme		x									
3. Etablissement feuille d'expédition	x										
4. Expédition des produits			x								
5. Visa des tickets compteurs après expédition		x	x								
6. Rapprochement tickets compteurs – états de répartition			x								
7. Etablissement du bordereau de livraison			x								
8. Visa du BL		x									
9. Rapprochement tickets compteurs – états de répartition – BL	x										
10. Contrôle du rapprochement (état de réconciliation)		x									
11. Contrôle de conformité et facturation				x							
12. Edition brouillard des ventes					x						
13. Contrôle de cette édition				x							
14. Contrôle de conformité et d'exhaustivité						x					
15. Envoi factures et traites aux distributeurs							x				
16. Etablissement des traites							x				
17. Réception des traites								x			
18. Confirmation des traites							x				
19. Endossement des traites									x		
20. Etablissement bordereau remise des traites									x		
21. Transmission bordereau à la banque							x				
22. Réception avis de crédit								x			
23. Contrôle de conformité et d'exhaustivité							x				
24. Imputation comptable										x	

25. Contrôle de l'avis de crédit et signature									x		x
26. Ecritures comptables							x				
27. Vérification des écritures										x	

Signification des chiffres

- | | |
|--|----------------------------------|
| 1. Chef section programmation (Service RD) | 7. Chef section trésorerie |
| 2. Chef service RD | 8. Service courrier (Dir. Gle) |
| 3. Agent pipes | 9. Directeur Financier |
| 4. Agent facturation | 10. Chef service comptabilité |
| 5. Service informatique | 11. Directeur Générale |
| 6. Chef section bilan facturation | |

I-4-2-2 Commentaires

Dans la fonction de décision visant à satisfaire les besoins des clients, on constate qu'il y a réellement une séparation des tâches entre celui qui établit le plan prévisionnel de distribution, celui qui approuve ce programme et celui qui procède à l'expédition des produits.

La fonction de détention des biens physiques ou des valeurs mobilières est distinctement exercée par les sections « pipe » et trésorerie ; il n'y a pratiquement pas de risques de fraudes.

La fonction de comptabilité, comme dans le cycle des achats, comprend la vérification des documents transmis (addition, multiplication, conformité....), suivi de leur enregistrement. Un cumul de fonctions incompatibles est observé entre la « Tenue de comptes clients » et l' « Encaissement ».

Quant à la fonction de contrôle, les rôles de surveillance, d'approbation et d'autorisation sont pleinement remplis par les supérieurs hiérarchiques.

Ainsi, la grille d'analyse des tâches nous a permis de voir s'il y a des incompatibilités dans l'accomplissement des tâches, d'apporter, au besoin, les actions correctives et de vérifier que les postes sont en parfaite coïncidence avec ce qui se fait sur le terrain.

II - Identification des anomalies et analyse de leurs

incidences

Cette étape nous permet d'identifier les forces et les faiblesses du système de contrôle interne des cycles achats et ventes. Il faut signaler que cette évaluation peut se faire soit dans

un rapport de synthèse, soit dans un tableau d'évaluation du système précisant l'impact des faiblesses sur la comptabilité, faisant ressortir les points forts de l'analyse et, enfin, proposant les recommandations en vue d'améliorer le système. Nous préférons cette deuxième configuration plus explicite.

Pour des raisons pratiques, nous formulerons les recommandations et définirons les perspectives de leur mise en œuvre dans un chapitre à part.

II - 1 Pour le cycle des achats (Tableau n° 5)

Objectifs d'audit	Forces du système de contrôle	Faiblesses apparentes du système de contrôle	Risques potentiels
1. Sauvegarde des intérêts de la société	- Centralisation des achats ; - Indépendance du service achats ; - Existence d'un fichier fournisseurs ; - Procédure d'appel d'offres obligatoire ; - Existence d'une commission de dépouillement	Présence du chef service R / D, rédacteur de l'appel d'offres, dans la commission de dépouillement Non précision du signataire, au nom de la S.A.R, du contrat définitif élaboré par le fournisseur choisi.	- Collusion frauduleuse avec les fournisseurs ; - Influence sur le choix des fournisseurs ; - Confusion de pouvoirs. - Usurpation de fonction ; - Défaut de délégation de signature en cas d'absence ou d'empêchement ; - Non représentativité ou imitation de signature.

2. Effectivité de la commande des produits reçus	- Un service unique de réception ; - Indépendance des services achats et de réception ; - Existence de bons de réception, pré numérotés datés et signés.		
3. Equivalence des commandes aux factures et l'enregistrement correct des factures	- Réception des factures par le service du courrier rattaché à la Direction Générale ; - Numérotation interne des factures ; - Rapprochement facture – BC – BR ; - Existence d'une fiche de contrôle par les principaux responsables indépendants du service achats ; - Indépendance de la tenue des comptes fournisseurs avec la comptabilité générale et le service achats ; - Rapprochement périodique balance fournisseurs – compte collectif fournisseurs	Retour de la facture au service courrier Aucune mesure à prendre en cas de décellement d'erreurs sur la facture des fournisseurs.	- Confusion des pouvoirs ; - Cumul de fonctions ; - Détournement ou fraude. - Fraudes et falsification massives ; - Manque de confiance et de transparence dans les relations commerciales ; - Suivi déficient des comptes individuels de fournisseurs ; - Perte de la maîtrise totale des soldes comptables fournisseurs.

	- Vérification imputation comptable		
4. Justification, autorisation et enregistrement corrects des paiements	- Choix de l'emprunt bancaire comme mode de financement des achats ; - Critères de choix des banques ; - Contrôle de conformité montant transféré et facture ; - Mécanisme du crédit documentaire ; - Couverture du risque de change	Cumul des tâches de rédaction de la demande de financement et vérification de la conformité de l'avis de débit.	- Collusion frauduleuse ; - Malversation ou détournements ; - Laxisme et routine préjudiciable à la S.A.R

II - 2 Pour le cycle des ventes (Tableau n° 6)

Objectifs d'audit	Forces du système de contrôle	Faiblesses apparentes du système de contrôle	Risques potentiels
1. Facturation et enregistrements corrects des produits livrés	- Nécessité d'une commande écrite ; - Vérification systématique des factures ; - Envoi de la facture par un responsable différent de celui de la facturation ;		

	- Contrôle séquentiel BL et des tickets compteurs ; - Rapprochement global entre quantités expédiées, bons d'expédition et quantités facturées ; - Inventaire fréquent des stocks ; - Rapprochement régulier du journal des ventes avec le solde du grand livre ; - Enregistrement, comptabilisation et suivi régulier des taxes.		
2. Recouvrement de tous les montants facturés	- Indication des plafonds de crédits sur les comptes clients ; - Pré numérotation des factures d'avoirs et contrôle de la continuité de la séquence des numéros ; - Examen systématique des soldes créditeurs ; - Indépendance de la	Absence de l'examen de la solvabilité des clients	- Multiplication des créances douteuses ; - Non paiement des factures et arriérés ; - Perte de la maîtrise totale des soldes comptables clients ; - Manque de fonds de roulement ; - Menace sur la viabilité de l'entreprise.

	Comptabilité clients avec la Trésorerie et la Facturation ; - Etablissement mensuel balance clients avec rapprochement au compte collectif ; - Envoi périodique aux clients de relevés de comptes ; - Examen par un responsable indépendant de la balance clients par antériorité de solde ; - Système efficace de relance des clients ; - Approbation systématique d'un responsable, différent du service achats, pour la constitution de provision ; - Comparaison inopinée par des responsables, indépendants de la tenue des comptes clients et de la Facturation, des relevés de comptes et de la balance avec le	Non approbation, par un responsable, des factures d'avoirs. Cumul de fonctions incompatibles « tenue de comptes clients » et « encaissement ».	Détournement de créances. - Détournement d'encaissement ; - Malversation et collusion frauduleuse avec les clients.
--	--	--	---

	compte collectif du grand livre ; - Confirmation de soldes, à des dates surprises, par les auditeurs ou responsables indépendants ; - Rapprochement facture – journaux ; - Approbation de l'acceptation des effets par un responsable ; - Tenue d'un échéancier des effets à recevoir régulièrement rapproché du solde du grand livre ; - Protection physique efficace des effets par des responsables différents de ceux chargés de leur enregistrement ; - Examen périodique des effets, à des dates surprises, par des personnes indépendantes de la Trésorerie et de la Comptabilité		
--	--	--	--

3. Enregistrement correct de toutes les recettes	- Existence d'un service courrier rattaché à la Direction Générale ; - Endossement des traites dès leur acceptation ; - Comptabilisation des règlements clients indépendante de celle des factures de ventes et de la tenue des comptes clients ; - Confirmation ou infirmation, par les clients, des soldes établis ; - Rapprochement entre le total des comptes individuels clients et solde du compte collectif clients ; - Constitution de provision pour dépréciation approuvée par un responsable compétent.	Non établissement d'une liste de chèques et traites	Erreurs ou fraudes difficilement détectables.
---	---	--	--

CONCLUSION

Ainsi, le diagnostic du système de contrôle interne des cycles achats et ventes nous a permis de faire l'analyse critique des procédures en vigueur, d'identifier les forces et les faiblesses qui leur sont attachées et, enfin, les risques potentiels pouvant y découler.

Nous pouvons, d'ores et déjà, après cette analyse, porter un jugement sur la cohérence, la fiabilité et la performance du système de contrôle interne.

En effet, nous constatons des cas mineurs de faiblesses dans la procédure qui, d'ailleurs, en raison de l'ampleur des transactions, du professionnalisme des agents, du mode de règlement et de financement des opérations et de la notoriété de la société, n'ont aucune incidence dans la pratique.

Cependant, ces considérations ne nous empêchent pas de proposer des remèdes à ces dysfonctionnements, du reste rares, et de définir les perspectives de leur mise en œuvre.

CHAPITRE 3 : RECOMMANDATIONS ET PERSPECTIVES DE MISE EN ŒUVRE

Cette ultime étape de notre étude a pour objectif, de proposer les remèdes potentiels venant corriger les dysfonctionnements identifiés au cours de l'analyse diagnostique détaillée du système de contrôle interne des cycles achats et ventes des hydrocarbures à la S.A.R.

Il faut cependant noter que, d'une part, les améliorations proposées doivent être cohérentes avec les objectifs que la S.A.R s'est fixée et les documents existants ; d'autre part, les améliorations proposées doivent être opportunes et leurs conditions réalisables.

Ainsi, nous examinerons successivement, pour chaque cycle :

- Le recensement des améliorations ;
- Le bilan économique des améliorations proposées ;
- Les perspectives de mise en œuvre des recommandations.

Cependant, avant de procéder à l'émission de recommandations pour l'amélioration des procédures d'achats et de ventes, il est nécessaire de revoir la position de l'audit interne dans le dispositif de la S.A.R.

I La place de l'audit dans la société

Si le service d'audit interne était rattaché, dans les années 60 et 70, au Chef comptable, puis au Directeur financier, à cause de son rôle, jadis exclusif, de contrôle et de certification des comptes, ce qui d'ailleurs favorisait la confusion entre audit interne et audit externe et obérait son indépendance, la tendance actuelle est son rattachement direct à la plus haute autorité de l'entreprise, notamment, le Président Directeur Général.

En effet, c'est ce rattachement que l'on devait rencontrer dans cette grande société industrielle qu'est la S.A.R, à l'instar des sociétés modernes, en permettant à l'audit interne d'observer une totale liberté de pensée et d'action, d'être capable de mieux réaliser les objectifs fixés par l'instance suprême, et d'être mieux considéré.

De même, le service d'audit interne ne doit pas être un Département, mais une Direction ou, mieux, un Comité d'audit qui serait au dessus des contingences et autres accointances.

L'élévation du Département en Direction d'audit interne est un facteur clef d'une bonne organisation et gestion de cette activité primordiale de l'entreprise.

En effet, si l'audit interne est confiné en un simple Département, il y aura des problèmes de frustration ou complaisance dans la mesure où les Directeurs qu'il doit auditer sont hiérarchiquement ses supérieurs. Il ne doit pas exister de liens hiérarchiques entre l'audit interne et les autres Directions. Ceci est un handicap, car l'audit interne ne pourra efficacement intervenir dans leurs Directions.

Ces recommandations quant à la structure faites, il s'agit, maintenant, de formuler celles relatives aux différents cycles étudiés.

II - Pour le cycle des achats

II - 1 Recommandations émises

Il s'agit de reprendre le diagnostic du système de contrôle interne des cycles étudiés et d'identifier, pour chaque cause, les remèdes envisageables. En effet, les objectifs de contrôle élaborés par la Direction ne pourront être atteints que par la mise en place de procédures efficaces couvrant les insuffisances signalées et inhibant, par voie de conséquence, les risques majeurs engendrés. D'où l'importance des recommandations suivantes :

- Le manuel des procédures administratives et comptables doit être mis à jour dans les plus brefs délais et largement diffusé à chaque poste de responsabilité pour une meilleure vulgarisation des méthodes et outils de travail.
- Au niveau de la commission de dépouillement des offres, la présence du Chef de service RD nous semble inappropriée du fait de son rôle dans la rédaction des offres et les relations professionnelles ou même cordiales qu'il peut avoir avec les fournisseurs, d'autant plus que son supérieur hiérarchique, le Directeur Commercial y siège déjà. Si sa présence doit être maintenue, elle doit se limiter à assurer le Secrétariat de la Commission sans pour autant interférer dans les missions proprement dites de choix attribuées à celle – ci. Il ne doit pas participer au vote. D'ailleurs, loin de douter des compétences du Chef du service RD, mais se fiant seulement à des considérations objectives, ne serait – il pas mieux de faire entrer dans la Commission, à sa place, le Directeur Technique, et le maintenir seulement dans ses fonctions déjà importantes de rédacteur de l'offre.

- Aussi, tous les membres de la Commission de dépouillement des offres doivent apposer leur signature sur le procès verbal de dépouillement mentionnant ainsi leur accord sur le choix fait. A défaut, il faudrait fournir des explications sur la présence ou l'abstention desdits membres afin qu'il y ait plus de transparence dans la procédure.
- De même, seuls les membres de ladite Commission doivent y siéger pour éviter les fuites et trafic d'influence.
- Au niveau de la sélection des fournisseurs, le contrat définitif, retraçant les clauses définitivement retenues et rédigé par le fournisseur choisi, doit comporter la signature de responsable mandaté pouvant légitimement représenter l'entreprise, en l'occurrence, le Directeur Général, chef de voûte de l'entreprise ou, mieux, le Directeur Commercial, eu égard à ses compétences techniques et maître d'œuvre de l'opération d'achat.
- Au niveau de la réception et du contrôle de la facture, le Secrétariat de la Direction Générale qui reçoit la facture doit affecter à celle – ci un numéro interne d'ordre dans la fiche de contrôle avant de la transmettre aux services comptables via les Directeurs Général et Financier, et non l'inverse. La facture, une fois enregistrée par ses soins, ne doit plus revenir à son niveau, mais suivre son cours normal.
- De même, pour inciter les fournisseurs à vérifier le montant des factures avant de les envoyer, la S.A.R doit leur imposer d'insérer, dans le contrat définitif d'approvisionnement, une clause pénale les sanctionnant au cas où ils manqueraient à cette prescription conventionnelle soit d'une réduction du montant total, soit d'une amende forfaitaire.
- Au niveau du règlement de la facture, l'agent Trésorier ne doit pas être, en même temps, le négociateur de l'emprunt et le contrôleur de l'avis de débit. Ce cumul de fonctions est dangereux. Il serait souhaitable que l'avis de débit soit contrôlé par le Chef de section Comptabilité ou le directeur Financier, en tout cas par un responsable différent de l'agent Trésorier.

II – 2 Impact des recommandations

L'application des recommandations doit normalement engendrer des gains au bénéfice de la S.A.R, notamment en améliorant davantage le système de contrôle interne des cycles des achats et des ventes :

⇒ La mise à jour du manuel de procédures administratives et comptables permet d'avoir un système de contrôle interne fiable et adapté, traduisant la volonté des dirigeants de le moderniser et de le rendre plus efficace.

De même, plus le manuel mis à jour est diffusé, plus son application est grande et rentre dans la culture de l'entreprise au grand bénéfice des dirigeants qui verront leurs instructions ou directives largement suivies. Chacun saura ce qu'il a à faire dans le temps et dans l'espace, avec les méthodes et outils requis.

⇒ Le maintien du Chef de service R / D, dans la commission de dépouillement des offres, dans le seul rôle de secrétaire de séance, ne prenant donc pas part au vote, est bénéfique pour la société, en ce sens qu'il pourra apporter à la commission des éclaircissements techniques ou commerciaux utiles sans pour autant s'interférer dans la mission proprement dite de la commission.

⇒ La signature de tous les membres présents de la commission de dépouillement des offres confère au choix dégagé des relents de consensus et de transparence. S'ils sont présents, c'est pour manifester leur opinion et non pour faire simple figuration. Quant aux membres empêchés, la raison de leur absence doit être mentionnée en face de leur nom, en lieu et place de leur signature pour assurer la transparence de la procédure. La S.A.R aura ainsi amélioré la coordination entre les différents services et la qualité globale du choix des fournisseurs.

⇒ La signature du contrat définitif d'achat par le Directeur général confèrera à celui – ci une authenticité sans équivalent et suscitera davantage l'attention du fournisseur dans ses prestations.

La signature du document par le Directeur commercial (fonction cumulée avec celle de directeur général), au cas où il serait différent du Directeur général, permettra aussi un suivi efficace du dossier du fait de sa plus grande disponibilité.

Toujours est – il qu'un si important document doit être signé par un haut responsable physiquement identifié et connu d'avance des fournisseurs pour garantir la transparence de l'opération et déjouer les velléités de fraude ou de corruption.

- ⇒ La facture, enregistrée par le service courrier dès la réception, doit être soumise au contrôle des responsables selon une procédure ascendante, en évitant son retour à une autorité qui l'a déjà contrôlé. Cette procédure assurera un bon suivi de la facture, avec les vérifications y afférentes, jusqu'à son enregistrement. Cela évitera les modifications, falsifications ou surcharges de factures au détriment de la S.A.R.
- ⇒ Le fait d'imposer les fournisseurs à incorporer, dans le contrat définitif d'approvisionnement, une clause pénale tendant à réduire les risques d'erreurs sur les factures permet à la S.A.R de gagner en temps et en efficacité. En effet, la clause pénale fixe, selon AYNES et MALAURIE (90 : 472), contractuellement un forfait de dommages et intérêts. Elle détermine, par avance, une réparation forfaitaire en cas de dommages précis causés par une partie à l'autre. La clause pénale va donc s'appliquer du seul fait que le fournisseur n'a pas fourni une facture exacte, même si la S.A.R, créancière de cette obligation, n'a subi aucun préjudice de ce fait, sans avoir besoin d'agir en justice.
- ⇒ L'avis de débit, envoyé par la banque après avoir effectué le paiement au nom de la S.A.R, gagnerait à être contrôlé par le directeur financier ou, tout au moins, le chef de la section comptabilité. L'impact de cette recommandation est le désintéressement à l'opération de financement de l'agent trésorier.

III - Pour le cycle des ventes

III – 1 Recommandations émises

- A l'instar de l'audit sur les achats, le manuel des procédures administratives et comptables relatives aux ventes doit être réactualisé et rigoureusement vulgarisé au sein de l'entreprise. Chaque agent doit avoir à l'esprit ce que l'on attend de lui, ce qui contribuera même à développer efficacement, avec harmonie, la culture de l'entreprise.
- Une grande société industrielle et commerciale, comme la S.A.R, doit disposer d'un service des contentieux chargé de gérer les litiges commerciaux, en amont, pouvant naître de ses relations avec les fournisseurs ou clients. Ce service s'occupera aussi de l'important volet des assurances.
- Au niveau de la réception des commandes, des critères rigoureux doivent être fixés de manière formelle pour l'acceptation des clients. Cet agrément doit être donné en fonction de l'importance des montants en cause :

- soit par les organes dirigeants de l'entreprise (Président du Conseil d'administration, Comité de direction ou de surveillance....)
- soit par la Direction Générale ;
- Soit par le service du contentieux à mettre sur pied.

Mais, quel que soit l'organe habilité, l'acceptation du client doit être subordonnée à l'examen préalable, par les services compétents de l'entreprise, de la solvabilité présente et future du client, de son honorabilité, sans préjudices des garanties à constituer nécessairement.

Cette recommandation ne doit être prise en compte que lorsqu'il s'agit de clients indépendants que la S.A.R, par mesure justement de prudence, fait payer comptant les commandes.

Pour les distributeurs, une convention, signée avec l'Etat, oblige la S.A.R de mettre à leur disposition un volume équivalent à 35 jours de stockage, constituant le stock de sécurité du pays. Cette convention fait que la S.A.R a souvent des problèmes de recouvrement lorsqu'il s'agit de livraisons aux entreprises publiques telles que la Société Nationale d'Electricité (SENELEC).

Nous recommandons donc, à la S.A.R, de dénoncer cet article de la convention dès lors que la loi du 14 avril 1998 a libéralisé le secteur énergétique.

- Au niveau des factures d'avoir, bien que toutes les factures de l'échantillon aient été intégralement et les produits entièrement livrés aux dates convenues, il conviendrait mieux, pour la S.A.R, d'accorder des réductions financières ou commerciales dans le cadre strict d'une politique préalablement définie par la Direction Générale. Les modalités de leur octroi, de même que leur taux doivent être précisées par des instructions de la Direction Générale. L'importance de ces mesures fait que le Service d'Audit Interne et Contrôle de Gestion doit s'assurer périodiquement du respect de ces procédures. Afin de minimiser les risques d'octroi frauduleux d'avoirs aux clients, il faudrait que les documents d'avoirs non encore utilisés soient détenus par des personnes distinctes de celles qui les autorisent.

III – 2 Impact des recommandations

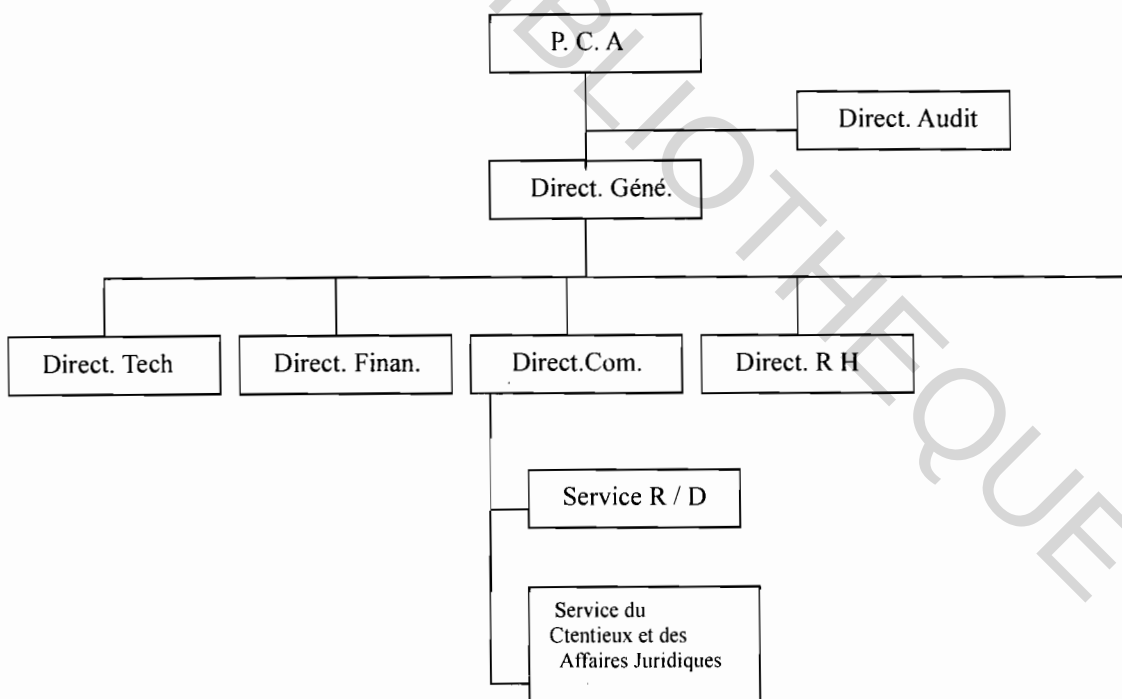
- ⇒ Pour la réception des commandes, l'existence d'un service du contentieux, indépendant du service R / D, chargé du suivi et de la gestion du risque clients est indispensable. Ce nouveau service élaborera une procédure d'octroi de

crédit et une fiche de renseignements par client. Ainsi, il bloquera systématiquement des commandes si le client figure sur sa liste noire ou dépasse le plafond de crédit autorisé, ou sera plus vigilant s'il s'agit d'un nouveau client. Ce service approuvera ou validera, sous le contrôle systématique des supérieurs hiérarchiques, le Directeur commercial notamment, les commandes avant l'expédition.

De même, la S.A.R étant une industrie à feu continue dont l'activité principale est la production de produits inflammables par nature, il serait plus préjudicieux de rattacher à ce service du contentieux le volet important des assurances que gèrera un spécialiste, et non le noyer banalement dans le service Moyens Généraux, curieusement rattaché au Directeur des Relations Humaines.

D'où, la proposition de modification à apporter à l'organigramme :

Figure n° 11 : Proposition d'organigramme



⇒ Pour les factures d'avoirs, une procédure d'autorisation préalable des demandes d'avoirs définie par la Direction Générale est salubre pour la S.A.R, de même que la séparation de fonctions entre l'autorisation (par le Directeur Commercial) et l'émission de l'avoir (par le chef de service R / D). Dans ce cas, un rapprochement sera fait par un responsable indépendant (le Directeur Commercial) entre les avoirs émis et les entrées en stocks comptables avec la facture d'origine. L'analyse et la justification des avoirs sans retours (annulation de facture, rabais hors facture....) seront faites aussi par le Directeur Commercial. La section Bilan – Facturation procédera à l'expédition directe des avoirs aux clients.

Quoi qu'il en soit, la Direction Générale doit veiller à ce que les demandes d'avoirs ne soient pas fréquentes. En effet, les avoirs grèvent le chiffre d'affaires, alourdissent les tâches du service comptabilité qui ne peut plus analyser les comptes clients de façon satisfaisante, freinent l'encaissement, car les clients mécontents bloquent les paiements et enfin entachent la bonne réputation de la S.A.R.

Ainsi, cette étape a permis d'identifier les options d'amélioration et de relever leur impact sur le fonctionnement du système de contrôle interne. Cependant, il ne suffit pas de faire des recommandations, encore faut – il prévoir les perspectives de leur mise en œuvre.

IV - Perspectives de mise en œuvre des recommandations

L'objectif de cette importante phase est de créer une plate – forme opérationnelle de progrès qui sera à la fois, une charte du projet d'améliorations et l'outil de suivi du projet pour la Direction. La mise en œuvre des recommandations nécessite cependant l'existence d'une véritable dynamique du changement dans la société. Il est nécessaire que la Direction fasse connaître au personnel et à l'encadrement de l'entreprise, l'intérêt qu'elle attache à la concrétisation des conclusions de l'audit et les modalités détaillées et arrêtées à cette fin.

Dans l'hypothèse où les conclusions auraient des conséquences sociales importantes, les représentants du personnel et les organisations syndicales seraient avisés et consultés.

Périodiquement, la structure de coordination du projet de mise en place des recommandations fait le point des actions engagées selon le planning élaboré.

IV – 1 Pour le cycle des achats

- La mise à jour du manuel de procédures administratives et comptables n'appelle pas de difficultés particulières. La Direction Générale de la S.A.R pourrait faire appel, dans les plus brefs délais, à des cabinets d'audit spécialisé dans ce type d'études.
- De même, il suffit de modifier la composition de la commission de dépouillement et de veiller à l'apposition, sur le procès verbal, des signatures requises pour que la recommandation soit effective.
- La signature du contrat définitif d'approvisionnement par le Directeur Général ou le Directeur Commercial ne concerne que la S.A.R. Par conséquent, il suffit à celle – ci d'envoyer à tous fournisseurs figurant sur le fichier un spécimen de signature du responsable mandaté pour que la recommandation s'applique.
- Il en sera de même pour l'application de la clause pénale. La S.A.R la mentionnera dans les appels d'offres et les fournisseurs auront la latitude d'y adhérer ou non. L'application de la recommandation peut donc être immédiate.
- Aussi, pour les recommandations propres au circuit du courrier et au contrôle de l'avis de débit par un responsable différent (le Directeur Financier) du chef de la section trésorerie, la Direction générale pourra immédiatement donner des instructions écrites en ce sens aux principaux acteurs, en attendant qu'elles soient intégrées dans le manuel de procédures lors de sa mise à jour.

IV – 2 Pour le cycle des ventes

- Le rattachement du service du contentieux à la Direction Commerciale et l'impact des dossiers qui lui seront soumis nécessitent le recrutement d'un juriste d'affaires ayant des connaissances en assurance et un gestionnaire ainsi que la réorganisation des Directions Commerciale et des Relations Humaines (voir Figure n° 20, nouveau organigramme de la Direction Commerciale proposé, page 165).

- Pour les factures d'avoirs, la recommandation apportée sera intégrée dans la remise à jour du manuel de procédures. Mais, d'ores et déjà, la Direction Générale de la S.A.R peut, par une note, informer les principaux agents et responsables concernés (Directeur Commercial, chef de service la transparence R / D, chef de section Trésorerie, chef de section Comptabilité, agent Bilan – Facturation) de la nouvelle procédure retenue pour garantir la transparence, l'efficacité et la protection des actifs de l'entreprise.

Ainsi, dans cette phase de diagnostic :

- La prise de connaissance du système de contrôle interne des cycles achats et ventes a été relativement facile du fait de l'existence de manuel de procédures et de la documentation existante au sein de l'entreprise ;
- Ceci nous a permis de mettre en évidence les rares dysfonctionnements ou anomalies qui peuvent obérer la qualité de fonctionnement dudit système dont les dirigeants aspirent, à juste titre, de manière obsessionnelle.
- La mise en place des recommandations susceptibles d'améliorer le fonctionnement du système de contrôle interne en cause est, à l'instar de l'insignifiance des anomalies, relativement facile.

En tout état de cause, la Direction Générale doit s'armer d'une volonté permanente d'imposer à tous les agents de s'améliorer car, comme le dit l'adage, il n'y a de richesse que d'hommes.

CONCLUSION PARTIELLE

A l'issue de la deuxième partie de l'étude consacrée à l'audit des cycles achats et ventes des hydrocarbures à la S.A.R, on constate que le système de contrôle interne de cette entreprise est relativement satisfaisant.

En effet, avec un personnel peu pléthorique, bien formé et motivé, on a du mal à dénicher les rares faiblesses qui grèvent le système de contrôle interne et qui, d'ailleurs, ne se reflètent nullement dans la pratique.

Par conséquent, la S.A.R disposent d'un bon manuel des procédures administratives et comptables qui a simplement besoin d'un léger toilettage pour sa remise à jour. Ceci est tout à fait normal car, par nature, le système de contrôle interne est un processus qui doit s'adapter, chaque fois que de besoin, à un contexte nouveau.

Cette bonne image de la S.A.R doit donc davantage inciter l'ensemble du personnel à se maintenir dans cette dynamique permanente de recherche du progrès pour sa survie et sa position éminente sur le marché désormais ouvert.

CONCLUSION GENERALE

Au cours de notre étude, nous avons acquis la certitude que l'audit interne aide l'entreprise à s'adapter aux mutations de l'environnement extérieur et intérieur. En effet, les organisations notamment les plus grandes par la taille ont une tendance naturelle à se figer et à se scléroser du fait des égoïsmes et des paresse individuels et collectifs. Elles n'évoluent pas spontanément d'une manière positive et les forces divergentes qui les composent sont plus enclines à se neutraliser qu'à se conjuguer dans un sens dynamique.

Face à cette situation préjudiciable à l'entreprise, E. BARBIER (1996 : 25) soutient que l'audit interne aura un rôle de trublion révélateur à la fois :

- Révélateur, en ce qu'il pose clairement le problème en sorte que personne ne pourra les ignorer ;
- Déstabilisateur, car contestant les pseudo équilibres ou mises en scène qui se révèlent à terme antinomiques aux objectifs de la société ;
- Catalyseur, car contribuant à faire émerger les solutions et à créer des synergies de forces jusque là antagonistes.

Ainsi, aujourd'hui, l'audit interne doit être à l'intérieur de l'organisation une fonction apportant une valeur ajoutée. Il est essentiel que le management comprenne et accepte l'importance des services rendus par l'audit interne. L'audit interne doit, par conséquent, établir une alliance étroite avec le management de façon à :

- Connaître l'environnement de l'organisation, son activité et ses zones de risques ;
- Aider la direction à mettre en place des stratégies pour identifier et gérer les risques ;
- Participer à l'amélioration de la gestion des risques et des systèmes de contrôle .

A la S.A.R où nous avons effectué notre stage, cette nouvelle fonction de l'audit est appliquée depuis longtemps. L'audit interne préserve la rentabilité présente et future en veillant à la qualité de l'information sur laquelle la direction appuie ses décisions et à l'efficacité avec laquelle sont conduites les opérations qui doivent concourir à la réalisation des objectifs de la société.

Les cycles achats et ventes des hydrocarbures que nous avons audités sont naturellement placés sous la tutelle du Directeur commercial, présentement cumulé par le Directeur général.

Le service Ressources et Débouchés (R / D) est particulièrement chargé de l'approvisionnement en pétrole brut et de la commercialisation des produits pétroliers. C'est un service efficace d'après nos investigations, doté de moyens humains et matériels de qualité.

Placé désormais dans un contexte de compétition, la S.A.R doit, plus que jamais, chercher à améliorer son système de gestion de façon à se maintenir durablement dans cette nouvelle donne. Pour cela, il lui est nécessaire d'évaluer son système de contrôle interne notamment des cycles achats et ventes, piliers de toute entreprise industrielle et commerciale.

Ce travail nous a permis d'abord de nous assurer que la S.A.R dispose d'un manuel de procédures administratives financières et comptables confectionné, comme il se doit, par un cabinet d'audit, avec l'apport déterminant de tout le personnel, particulièrement des responsables de l'audit interne. Ce manuel, bon dans l'ensemble, a simplement besoin d'une remise à jour, intégrant au besoin, les recommandations apportées par cette présente étude.

Par conséquent, les objectifs réalistes et réalisables, que nous nous sommes fixés à l'entame de ce travail ont guidé pas à pas nos interventions et ont été atteints sans problème grâce à l'ouverture d'esprit, le souci de collaboration et l'obsession d'efficacité dont ont fait montre les agents.

D'ailleurs, les rares dysfonctionnements constatés de part et d'autre dans les cycles achats et ventes ne se reflètent pas dans la pratique. Cependant, nous exhortons la Direction générale à faire siennes ces recommandations, vues d'un œil extérieur, dans l'unique but d'améliorer les performances de l'entreprise et, partant, d'assurer sa pérennité tant sur le plan international qu'international.

Il faut, enfin, souligner que ces importantes recommandations formulées à l'issue de notre étude n'ont pas pour vocation la remise à jour des missions que s'est fixée la S.A.R (l'approvisionnement suffisant et ininterrompu du pays en pétrole) ni les valeurs (domaine stratégique sous haute surveillance de l'Etat) qu'elle respecte. Tout au plus, nous avons

cherché à donner à la société les meilleurs moyens et outils susceptibles de la rendre plus
davantage compétitive à partir d'objectif qui, dit – on, est la meilleure régulation du
fonctionnement de l'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

HISTORIQUE

de la Société Africaine de Raffinage

- 1961 Création de la Société Africaine de Raffinage sur l'initiative du Gouvernement sénégalais et de la Société Africaine de Pétrole (SAP)
- 1962 En Juin , début des travaux de construction de la S.A.R
- 1963 Fin des travaux en Novembre et démarrage du premier traitement le 31 Octobre . Les installations comprenaient une distillation atmosphérique, un reformeur catalytique pour une capacité totale de traitement de 600 000 tonnes .
- 1964 Inauguration de la S.A.R par son Excellence Léopold Sédar Senghor le 27 Janvier .
- 1975 Augmentation de la capacité qui passe de 600 000 à 750 000 tonnes
- 1976 Remodelage de la distillation atmosphérique . La capacité passe à 900 000 tonnes .
- 1983 Extension de la Raffinerie par :
 - la construction d'une distillation sous vide
 - l'augmentation de la capacité du dessaleur
 - la construction d'une unité de Mérox pour le traitement du Kérosène
 - l'augmentation de la capacité du reformeur
 - l'extension de la centrale électrique par adjonction de 2 groupes électrogènes de 1800 kwCette extension porte la capacité de traitement à 1 200 000 tonnes
- 1987 Amélioration de la production de butane par l'installation d'une unité de récupération avec conduite numérique TDC 2000.
- 1996-1997 Extension du réseau incendie :
 - construction d'une nouvelle pomperie
 - construction d'un réservoir d'eau de 12 000 m3
 - installation d'une boucle incendie de 20"Mise en place d'une logistique butane : cigare de 2 000 m3 pour stockage du butane , réalisation d'un sea-line et d'une pipe-line de 8 pouces de diamètre pour réception de butaniers de 5000 tonnes. Construction et équipement d'un PC sécurité avec système de commande des pompes à distance .
- Pour 1998/1999 les prévisions d'investissements portent sur la modernisation des installations pour une meilleure optimisation du traitement du brut (environ 22 milliard fcfa).

REPARTITION DU CAPITAL

LES ACTIONNAIRES
DE LA SAR SONT :



⇒ TOTALFINA ELF >
54, 60%

⇒ SHELL SÉNÉGAL >
23,60%

⇒ MOBIL OIL >
12,80%

⇒ ETAT DU SENEGAL >
10 %

048 09.50

ELFNO B 615585F

DMS COMPUTER ORIGINATED MESSAGE, DO NOT INTERRUPT

TELEX 000856 DU 17-02-00 10:36 (NG)

FROM : SOCAP INTERNATIONAL LTD - DCI/OPS

TO : SOCIETE AFRICAINE DE RAFFINAGE
TLX 090631422

ATTN : M- TOURE / ISABEL DIOP

BUYER :

SOCIETE AFRICAINE DE
RAFFINAGE
15, BOULEVARD DE LA
REPUBLIQUE
BP 203
ATTN. M. TOURE
DAKAR
SENEGAL

ACCOUNTING CODE : 200189
DATE : FEBRUARY 17, 2000

INVOICE NR CRO00179

REF	: PVD8372 - PC808352
VESSEL NAME	: PANORMOS
B/L DATE	: 11 JAN 00
DELIVERY	: C+F DAKAR
LOADPORT	: BONNY OFFSHORE
DISPORT	: DAKAR
QUALITY	: BONNY LIGHT
QUANTITY	: 800,000 BBLs - 112,619 MT
GRAVITY API AT 60DE	: 35.48
UNIT PRICE	: 25.49 USD/BBLs
AMOUNT	: 20,392,000.00 USD
QUANTITY	: 37,815 BBLs
GRAVITY API AT 60DE	: 35.48
UNIT PRICE	: 26.493 USD/BBLs
AMOUNT	: 1,001,832.80 USD
TOTAL AMOUNT	: 21,393,832.80 USD

(IN WORDS U.S. DOLLARS TWENTY-ONE MILLION THREE HUNDRED
NINETY-THREE THOUSAND EIGHT HUNDRED THIRTY-TWO AND CENTS 80)

PAYMENT BY TELEGRAPHIC TRANSFER AT THE LATEST ON MARCH 10, 2000
CHASE MANHATTAN BANK
4 NEW YORK PLAZA FLOOR 15
NEW YORK, NY 10004 - SWIFT CHASUS33
FOR THE ACCOUNT OF : CHASE MANHATTAN BANK
125 LONDON WALL
LONDON ECY 5AJ - SWIFT CHASGB2L
ACCOUNT USD : 15120389

REGARDS,

Dakar, le 20.02.2000

NOTE

DESTINATAIRE :

DIRECTION FINANCIERE

636,26

BORDEREAU DE CONFIRMATION DE REGLEMENT

MT PANORMOS

DU 18.01 - 2000

Port de chargement : BONNY OFFSHORE = NIGERIA
Date de chargement : 11 JANV - 2000
Echéance de règlement : 10 MARS - 2000
Quantités chargées : BONNY LIGHT = 837 815 661s

Valeur C and F : BONNY LIGHT = US \$ 21.393 832,8
= US \$
= US \$
= US \$

Fournisseur : SOCAP

N.B. :

25 994 CAF
15 531 FOB
10 463
Le Chef de Service R.D.
P. M. M. M.

S. A. R.
DAKAR

BORDEREAU DE LIVRAISON

N° 32941

E

(1)	0/4	Territoire	SENEGAL	(5)	3/2/9/4/1	N° du BL - BR	
(2)	0/0	N° de voyage		(6)	0/2/0/6/0	Date de livraison	07-06-2000
(3)	4/0	Dépôt	SPP (Produits blancs)			Bac de réception	18
(4)	2/1/2/1	Nature du Produit	PETROLE HTD			Certificat de qualité	

MESURE	HAUTEUR	HAUTEUR	VOLUME TOTAL	VOLUME D'EAU	VOLUME	TEMP	Densité	COEFI-	VOLUME	Poids du produits
par Jaugeage	totale	d'eau	litres	litres	du produit T °C	°C	à 15 °C	CIENT	du produit à 15 °C	kilo
					litres		à T °C		II à T °C	
Après 2										
Avant 1										
DIFFERENCE										
AUTRES OPERATIONS										
QUANTITE LIVREE										

Densité du produit à °C _____

Densité du produit à 15° 4 °C _____

Densité du produit à T 2 °C _____

Volume du produit livré à 15 °C 165280

Poids du produit livré Kas 136753

Le Représentant S A R

Le Réceptionnaire

Le Chef du Dépôt

Date d'établissement
du Bordereau

09-06-2000

RECEPTIONNAIRE	VOLUME ambiant	VOLUME à 15 °C	POIDS	PRIX UNITAIRE
01 ELF HTD	167000	165280	136753	

INFORMATIQUE

EXCEDENT / MANQUANT SUR
CONNAISSANCE

SOCIETE AFRICAINE DE RAFFINAGE

Société Anonyme au Capital de Un Milliard de Francs C.F.A.
Siège Social à DAKAR (Sénégal)

Régistre du Commerce : 6576/B DAKAR

NINEA : 001 2576

Identification Fiscale : 2 01 020084 B

sar

25/06/2000

Dakar, le

92

**La correspondance doit être adressée
Boîte Postale : 203 DAKAR**

Siège : 15, Boulevard de la République DAKAR
Ø (221) 823.46.84
Télex : SARSIEG 61267
Téléfax : (221) 821.10.10

Usine et Bureaux : Km 18, Route de Rufisque
Ø (221) 839.84.39
Télex : 31422 SARPETR
Téléfax : (221) 834.07.62

ELF OIL SENEGAL

4,5 RTE DE RUFISQUE
B.P 59
DAKAR
SENEGAL

S.I.C. s.a. 082424.14 S0010A - D

DESIGNATION	UN.	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	MONTANT
1115 SUPERCARBURANT NO	M3	241,720		
1_PRIX EX DEPOT			150835,0	36.459.83
2_TAXE SPECIFIQUE			208998,0	50.518.95
3_ASSIETTE TVA (1+2)				36.978.83
4_TVA			71967,0	17.395.86
5_SUBVENTION				
6_PRIX REPRISE HTVA (1+5)				36.459.83
7_PRIX REPRISE HTTD (4+6)				53.855.69

ARRETE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE
VALEUR EN VOTRE REGLEMENT PAR TRAITE CI-JOINTE A NOUS
RETOURNER DOMICILIEE ET SIGNEE

53.855.69

TERRITOIRE	DATE LIVRAISON	N° FACTURE	ECHEANCE	REGLEMENT
ACTIVITE INDUST	JUIN. 2000	031052	25/08/2000	TRAITE

COMPTES BANCAIRES

SGBS DAKAR - CC : 1776 / 2

CBAO DAKAR - CC : 36012062 X

BICIS DAKAR - CC : 10530.62

CITIBANK DAKAR - CC : 100006014

CREDIT LYONNAIS SÉNÉGAL - CC : 6001230620 A

CREDIT LYONNAIS PARIS : CPTE \$ 3748 X

CREDIT LYONNAIS PARIS : CPTE FF 9019 N

[Signature]

QUESTIONNAIRE SUR LE CONTROLE INTERNE DU CYCLE DES ACHATS

Objectif 1 : La sauvegarde des intérêts de la société dans le processus des achats

- 1.1 - Les commandes sont – t – elles centralisées en un seul service ? Oui.
- 1.2 - Tout achat doit – il être précédé d'une commande écrite ? Oui.
- 1.3 - Existe – t – il un fichier fournisseur auquel il est fait référence pour le choix du fournisseur ? Oui.
- 1.4 – Comment le fichier fournisseurs a – t – il été constitué et comment le fait – on évoluer ?
- 1.5 – Dans quelles conditions la société procède – t elle à des appels d'offres ?
Les appels d'offres sont nécessaires pour tous les achats de produits pétroliers.
- 1.6 – Est – ce que des personnes indépendantes du service achats revoient régulièrement les critères de choix des fournisseurs et la validité des conditions acceptées ?
Ce contrôle se fait en amont avec la commission de dépouillement.
- 1.7 - Connaît – on, à une date donnée, les commandes non encore livrées, celles qui le sont partiellement, celles qui sont réalisées, celles qui sont annulées ? Oui.
- 1.8 - Le service achats est – il indépendant des autres services, en particulier de la comptabilité fournisseur, de la trésorerie et du service réception ? Oui.

Objectif 2 : L'effectivité de la commande de tous les produits reçus

- 2.1 - Toutes les réceptions doivent – elles passer par un point central ? Oui (Mouvement stockage – pipe).
- 2.2 - Les employés du service réception sont – ils indépendants du service achats et des personnes qui ont fait la demande d'achats ? Oui.
- 2.3 - Toutes les réceptions donnent – elles lieu à l'émission d'un bon de réception interne ? Oui (état de réception).
- 2.4 - Ces bons (ou état) de réception sont – ils pré numérotés, signés, datés et explicites sur les qualités et quantités reçues ?
- 2.5 - Les produits reçus sont – ils examinés sur le plan de la qualité et quantité au niveau du service de la réception ? Oui.

Objectif 3 : L'équivalence des factures aux produits reçus et leur enregistrement correct

3.1 – Qui reçoit la facture fournisseur ?

Le Secrétariat de la Direction Générale.

3.2 – Est – il différent de celui qui a initié l'appel d'offres ? Oui.

3.3 – Est – ce que les personnes qui traitent les factures fournisseurs en vue de leur paiement reçoivent toutes les factures directement de ce secrétariat ? Le contrôle des factures s'effectue – t – il immédiatement dès leur réception ?

3.4 – Le traitement des factures avant paiement comprend – il :

La comparaison des conditions, des prix, des quantités et qualité avec la commande ?

Oui.

La comparaison des produits, des quantité et qualité avec un exemplaire du bon de réception reçu directement du service réception ? Oui.

La vérification mathématique des additions, des multiplications... ? Oui.

L'imputation comptable et la vérification de l'imputation comptable ? Par qui ?

Le comptable fournisseur procède, dans des délais raisonnables, à la saisie des écritures comptables que vérifie ensuite le Chef comptable.

L'apposition d'un « bon à payer » par un responsable ?

Il s'agit ici, non d'une apposition, mais d'une fiche de contrôle avec la mention « bon à payer » et les noms et visas du Directeur Général, du Directeur Financier, de la Direction Commerciale et du Chef comptable.

L'indication sur les pièces justificatives que l'on a procédé aux vérifications et approbations mentionnées ci – dessus ? Oui.

3.5 – Par qui sont effectués ces contrôles ?

Le Directeur Général, le Directeur Financier, la Direction Commerciale par le biais du Chef de service RD, le Chef comptable et le comptable fournisseur.

S'agit – t – il de personnes indépendantes du service achats ? Oui.

3.6 – Quelles mesures assurent que tout décèlement d'erreur sur la facture sera suivi d'effets ?

Aucune.

3.7 – La tenue des comptes fournisseurs est – elle indépendante de la comptabilité générale et du service achat ? Oui.

3.8 – A quel moment un numéro interne est – il attribué aux factures ?

A leur réception.

La continuité des numéros de factures est – elle vérifiée ? Oui.

3.9 – Avec quelle fréquence établit – on une balance fournisseurs ? le mois.

3.10 – Est – t elle périodiquement rapprochée du compte collectif et par qui ?

Oui, chaque fin du mois et pour chaque fournisseur, par le Chef comptable et visée par le Directeur Financier.

Objectif 4 : La justification, l'autorisation et l'enregistrement corrects

Des paiements

4 – 1 : Qui élabore le plan de financement ? l'agent trésorier, et veille à son exécution correct.

4 – 2 : Qui le signe ? Le Directeur Financier appose son visa sur la demande de financement que lui transmet l'agent Trésorier et l'envoie à la banque destinataire.

4 – 3 : Existe – t – il d'autres possibilités de financement ? Oui.

L'allongement du crédit fournisseur de 30 à 60 ou 90 jours ;

Le recours aux escomptes d'effets consistant au paiement par anticipation d'un effet de commerce, moyennant rétention par la banque de commissions ;

Les emprunts bancaires.

4 – 4 : Quelle technique de financement retient – on ? les emprunts bancaires.

Pourquoi ? ce financement est moins cher et profite plus à l'entreprise.

4 – 5 : Quelles sont les banques avec qui travaille l'entreprise ? toutes les banques de la place et d'autres se trouvant à l'extérieur du pays.

4 – 6 : Quelles sont les critères de choix des banques ?

4 – 7 : Qui est chargé de négocier ce financement ? Le Directeur Financier.

4 – 8 : Qui négocie les conditions d'emprunt ? Le Directeur Général, assisté des Directeurs Financier et Commercial.

4 – 9 : Qui reçoit la facture du fournisseur ? Le Directeur Général, par voie de courrier officiel.

4 – 10 : Est – il différent de celui qui a initié l'appel d'offre ? Oui.

4 – 11 : Qui opère le transfert télégraphique au fournisseur ? Le Directeur Financier.

4 – 12 : Celui qui confirme ce transfert est – il différent de celui qui approuve la facture ? Oui.

4 -13 : Existe – t – il un contrôle de conformité entre le montant transféré et la facture en cause ? Oui.

4 – 14 : Contrôle – t – on l'effectivité de la livraison avant le paiement ? la S.A.R n'acceptera le règlement effectué par sa banque que si elle a la certitude que les produits qui sont reçus sont conformes à sa demande.

4 – 15 : Comment est effectué le contrôle ? la banque du fournisseur remet les documents à la banque de la S.A.R dans lesquels sont précisés les termes et conditions du contrat de ventes. La S.A.R donne l'autorisation à sa banque de procéder au paiement.

4 – 16 : Les engagements des parties sont – ils alors respectés ? 4 – 17 : Comment s'opère le règlement de la facture ? A l'arrivée de l'échéance, la S.A.R donne l'ordre à sa banque de procéder au paiement à la banque du fournisseur en fonction du taux d'intérêt de la devise d'emprunt.

4 – 18 : Comment apporter la preuve que la banque a effectivement payé la facture conformément aux conditions stipulées ?

4 – 19 : Qui effectue le contrôle arithmétique des intérêts payés à la banque ? L'agent trésorier.

4 – 20 : Est – il différent de celui ou de ceux qui ont négocié le prêt ? Non, d'où le fondement des craintes exprimées ci – dessus.

4 – 21 : Quelles sont les monnaies de paiement ? le dollar et le franc français.

4 – 22 : Le risque de change est – il alors couvert ? oui ;

Comment ? par le change ou la couverture à terme.

4 – 23 : Existe – t – il d'autres couvertures contre le risque change ? Oui, les marchés à options.

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE POUR LE CYCLE DES VENTES

Objectif 1 : La facturation et l'enregistrement corrects des produits expédiés

1- 1 : Une commande écrite du client est – elle exigée avant toute expédition ?

Non, pour les ventes locales et oui pour celles à l'exportation.

1- 2 : Procède – t – on systématiquement, après leur préparation, à une vérification des factures en ce qui concerne :

- les quantités facturées par rapport aux bons de commandes et d'expédition ? Oui.
- les conditions accordées ? Oui.
- Les prix appliqués ? Les tarifs sont fixés par l'Etat.
- L'exactitude mathématique des multiplications et des additions ? Oui.

1- 3 : Combien d'exemplaires de factures sont – ils préparés ?

Deux .

Comment sont - ils ventilés ?

1- 4 : Les factures sont – elles adressées au client directement par le service facturation ? Non.

Sinon, par qui ? Par le Chef de la section Trésorerie.

1- 5 : Comment s'assure – t – que tous les bons d'expédition ont donné lieu à facturation ?

1- 6 : Un rapprochement global est – il effectué entre les quantités expédiées d'après les bons d'expédition et les quantités facturées ? Oui.

1- 7 : Un inventaire des produits finis en stocks est – il fréquemment effectué ? Oui.

Si l'entreprise dispose d'un inventaire permanent, les écarts dégagés entre les quantités physiques et les quantités théoriques peuvent – ils être considérés comme négligeables ? Oui.

1- 8 : Vérifie – t – on la précision arithmétique du total des ventes par comparaison, si cela existe, avec des statistiques de ventes préparées indépendamment ? Oui.

1- 9 : Le total des ventes selon le journal des ventes est – t – il régulièrement rapproché du solde du compte du grand – livre ? Oui.

1- 10 : La TVA, les droits de douane, etc. ...déductibles sont – ils correctement suivis sur le plan comptable et de leur récupération ultérieure ? Oui.

1- 11 : La taxe sur les ventes, s'il en existe, est – elle correctement enregistrée et comptabilisée ? Oui.

Objectif 2 : Recouvrement de tous les montants facturés et des créances examinées et raisonnablement dépréciées

2.1 - L'examen de la solvabilité des clients est – il assuré par un service ou des personnes indépendantes en particulier :

- du service des ventes ? Non.
- de la tenue des comptes clients ? Non.

2.3 - Les plafonds de crédit sont – ils – indiqués sur les comptes clients ? Oui.

2.3 - Les factures d'avoir de retour de produits ou de ristourne :

- Sont – elles pré numérotées ? Oui.
- Contrôle – t – on la continuité de la séquence des numéros utilisés ? Oui.
- Sont – t – elles justifiées par un bon de réception pour les retours de produits ? Oui.
- Sont – t – elles systématiquement approuvées par un responsable ? Non.
- 2.5 - Les soldes créditeurs font – ils systématiquement l'objet d'un examen régulier ? Oui.

2.5 - La tenue des comptes clients est – t – elle indépendante, en particulier, des fonctions suivantes :

- trésorerie ? Oui.
- appréciation de la solvabilité des clients ? Oui.
- Suivi du recouvrement ? Non ?
- facturation ? Oui.
- Pouvoir d'autoriser les escomptes, la prolongation des conditions de paiement, etc. ... ? Oui.

- 2.6 Avec quelle fréquence une balance client est – elle établie ? Mensuelle.

- Est – elle systématiquement rapprochée du compte collectif et par qui ? Oui, par le comptable client.

-2.8 Des relevés de comptes périodiques sont – ils envoyés à tous les clients ? Oui.

Sur quelle fréquence ? 3 mois.

- Si la tenue des comptes clients est effectuée par plusieurs comptables, procède – t – on périodiquement à une rotation de la répartition des comptes clients ?

Un seul comptable est chargé des comptes clients, mais il n’y a pas de risques majeurs, compte tenu de son rôle bien précis et de la distanciation avec les clients.

-2.9 Une balance clients par antériorité de solde est – elle préparée périodiquement et examinée par un responsable indépendant ? Oui.

2.10 - Quel est le système de relance ?

Envoi du relevé par courrier.

2.11 - Comment s’assure – t – on de son application ?

Les doubles sont classés dans les dossiers respectifs clients.

2.12 - Quelle est la procédure suivie pour passer des créances en perte ?

D’abord, constituer une provision pour créance douteuse, ensuite la solder provisoirement, et enfin, constater la perte de cette dernière.

2.13 - Requier – elle l’approbation systématique d’un responsable ? Oui.

2.14 - La passation en pertes de créances douteuses est – elle approuvée par quelqu’un d’autre que le responsable du service crédit ? Oui.

2.15 - Garde – t – on traces des créances passées en pertes et en conserve – t – on un suivi ? Oui.

2.16 - Est – ce que des personnes indépendantes des employés qui s’occupent de la tenue des comptes clients et de ceux qui sont chargés de la facturation et qui n’ont pas accès aux recettes de trésorerie procèdent périodiquement, à des dates surprises à :

la comparaison des relevés de comptes et de la balance avec le compte collectif du grand livre, à l’envoi par la poste des relevés et à l’analyse des différences signalées ? Oui.

La comparaison de la balance et de la balance par antériorité de soldes avec les comptes individuels des clients ? Oui.

2.17 – Les auditeurs internes ou d’autres responsables indépendants procèdent – ils périodiquement à des dates surprises à des confirmations de soldes ? Oui.

2.18 - Quels contrôles assurent que toutes les factures émises sont comptabilisées ?

Rapprochement factures et journaux ;

Comptabilisation des factures est concomitante avec leur impression.

2.19 - Peut – on connaître aisément les retours ou réclamations qui n’ont pas encore fait l’objet d’un avoir ? Oui.

2.20 - Comment s’assure – t – on que les ventes au comptant sont correctement enregistrées ? Par rapprochement bancaire.

2.21 - L'acceptation des effets est – elle approuvée par un responsable ? Oui.

2.22 - Est – il tenu un échéancier des effets à recevoir ? Oui.

2.23 - Est – il régulièrement rapproché du solde du grand livre ? Oui.

Si oui, sur quelle fréquence ? Mensuelle.

2.24 – Les effets sont – ils physiquement protégés par des moyens appropriés et confiés à des personnes indépendantes de celles qui procèdent à leur enregistrement comptable ? Oui.

2.25 - Les auditeurs internes ou autres responsables indépendants examinent – ils périodiquement les effets à des dates surprises ? Oui.

Procèdent – ils à des confirmations auprès des tireurs et à des comparaisons avec les comptes ? Oui.

2.26 - Est – ce que les effets dont l'échéance est passée sont rapidement portés à l'attention d'un responsable ? Oui.

2.27 - Qui autorise la prolongation ou l'enregistrement en pertes d'effets à recevoir ?

Le Directeur Général et le Directeur Financier.

Objectif 3 : Enregistrement correct de toutes les recettes

3.1 - Le courrier est – il ouvert par quelqu'un d'autre que le caissier ou la personne qui tient les comptes clients ? Oui.

3.2 - La date d'arrivée du courrier est – elle apposée avec un tampon par le service courrier ? Oui.

3.3 - Les procédures de distribution du courrier reçu font – elles en sorte que les employés procédant à la préparation ou l'enregistrement d'écritures dans les comptes ne puissent pas recevoir des plis non ouverts ? Oui.

3.4 – Une liste des chèques et traites reçus est – elle établie à l'ouverture du courrier ? Non.

3.5 - A quel moment les traites sont – ils endossées ? Par qui ?

Après acceptation, par le Directeur Général et le Directeur Financier.

3.6 – La comptabilisation des règlements des clients est – elle séparée de celles des factures de ventes et de tenue de comptes clients ? Oui.

3.7 – Les factures réglées sont – elles annulées par report des références du règlement sur les factures elles – mêmes ? Oui.

3.8 – Les relevés de comptes sont – ils envoyés aux clients pour confirmation ou infirmation des soldes établis ? Oui.

3.9 – Vérifie – t – on la concordance entre les soldes comptables des clients et les montants des états extra – comptables tenus par les services commerciaux ou de recouvrement ? Oui.

3.10 – S’assure – t- on de la concordance entre le total des comptes individuels de clients et le solde du compte collectif « clients » ? Oui.

3.11 – Les clients douteux sont – ils rigoureusement identifiés et font –ils l’objet de provisions pour dépréciation adéquates ? Oui.

3.12 – Ces provisions pour dépréciation sont – elles déterminées sur des bases fiables ? Oui.

– Des responsables des services comptables procèdent – ils à la vérification de cette fiabilité ? Oui.

BIBLIOGRAPHIE

I - OUVRAGES ET MANUELS

1. ATH Guide (1991)
Audit Financier, Tome I ; Editions DUNOD
2. AYNES Laurent et MALAURIE Philippe (1990)
Droit des Obligations ; Editions CUJAS
3. BARBIER Etienne (1999)
Mieux piloter et mieux utiliser l'audit ; Editions Maxima.
4. BARBIER Etienne (1996)
Audit interne : Permanence et Actualité ; Editions d'Organisations
5. BARRY Mamadou
Audit et Contrôle interne
6. BATUDE Danièle (1997)
Audit Comptable et Financier ; Editions NATHAN
7. BENEDICT Guy et KEREVAL René (1996)
Evaluation du contrôle interne ; Editions comptables MALESHERBES

8. BOUVIER Christian (1990)
Audit des achats ; Editions d'organisations
9. BRIEN Robert et SENEAL (1984)
Contrôle interne et Vérification ; Editions PREFONTAINE
10. C.N.C.C (février 1992)
Appréciation du Contrôle interne ; Editions C.N.C.C
11. COLLINS Lionel et VALIN Georges (1992)
Audit interne : Aspects financier, opérationnel et stratégique ;
Editions DALLOZ
12. COLOMBRE J.E et LABROUSSE M.C (1997)
Audit financier et Contrôle de gestion ; Editions PUBLI – UNION
13. COOPERS & LYBRAND – IFACI (1998)
Nouvelle pratique du contrôle interne ; Editions d'ORGANISATIONS
14. C.S.O.E.C (France) (1999)
Le contrôle interne dans les collectivités locales ; Editions C.S.O.E.C
15. DAYAN Armand (1999)
Manuel de Gestion, Volume 1 ; Editions ELLIPSES
16. DIALLO Mamadou Ibra et SAMBE Oumar (1999)
Précis de Comptabilité SYSCOA ; Editions E.C.J

17. EDI René (1998)

Précis de Comptabilité SYSCOA ; Editions EDI

18. ERSA André (1998)

Précis de Comptabilité SYSCOA, Tomes 1 & 2 ; Nouvelles Editions Africaines

19. LAURENT Philippe et TCHERKAWSKY (1992)

Pratique de l'audit opérationnel ; Editions d'ORGANISATIONS

20. LEMANT Olivier (1999)

Créer, Organiser et Développer l'audit interne ; Editions MAXIMA

21. LEMANT Olivier (1995 et 1999)

Conduite d'une mission d'audit interne ; Editions DUNOD

22. MIKOL Alain (1992)

Révision, Evaluation et Contrôle interne ; Editions DUNOD

23. OBERT Robert (1995)

Révision et Certification des comptes ; Editions DUNOD

24. RENARD Jacques (1995 et 1999)

Théorie et Pratique de l'audit interne ; Editions d'ORGANISATIONS

25. SYSCOA (1997)

Guide d'application ; Editions FOUCHER

26. THIBAULT J.P. (1993)

Diagnostic d'entreprise ; Editions SEDIFOR

II REVUES

Revue Française de l'Audit Interne (R.F.A.I)

N° 149 avril 2 000

N° 150 juin 2 000

N° 154 avril 2 001

Revue Française de Comptabilité (R.F.C)

N° 219 janvier 1991

III SUPPORTS DE COURS (C.E.S.A.G 1999 / 2000)

1 - DIENE Jean Baptiste : Audit des Approvisionnements

2 - SOW Ngary et SOW Ousmane : Audit et Procédures internes

IV AUTRES DOCUMENTS

Manuel de procédures administratives financières et comptables de la S.A.R